

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Komparace účetnictví ve Spojených státech amerických a v České republice
Comparison of Accounting in the United States of America and in the Czech Republic

Student: Markéta Šneková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2013

Zadání bakalářské práce

Student: **Markéta Šneková**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně

Specializace: 00 Účetnictví a daně

Téma: Komparace účetnictví ve Spojených státech amerických a v České republice
Comparison of Accounting in the United States of America and in the Czech Republic

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Účetnictví dle české legislativy
3. Účetnictví dle US GAAP
4. Komparace účetnictví České republiky a USA
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2012*. 9. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 712 s. ISBN 978-80-7357-744-5.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 80-7357-500-7.

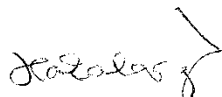
RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2012*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 1096 s. ISBN 978-80-7263-714-0.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

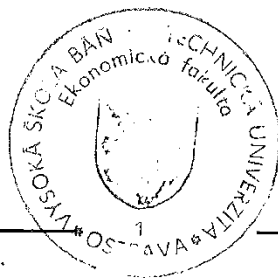
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 10.05.2013



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce. Použité informační zdroje, odborná literatura a přílohy, které jsem při vypracování používala nebo z nich čerpala, jsou v práci řádně citovány s uvedením odkazu na příslušný zdroj.

V Ostravě dne 10.5.2013

Markéta Šuková
.....
Podpis

OBSAH

1 Úvod.....	5
2 Účetnictví dle české legislativy	7
2.1 Zákon o účetnictví	7
2.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.	9
2.3 České účetní standardy	9
2.4 Ostatní právní předpisy.....	11
2.5 Účetní principy a zásady.....	11
2.6 Účetní závěrka	13
2.6.1 Rozvaha.....	13
2.6.2 Výkaz zisku a ztráty	20
2.6.3 Příloha	21
2.6.4 Přehled o peněžních tocích	22
2.6.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	23
3 Účetnictví dle US GAAP	24
3.1 Historie US GAAP	24
3.2 Tvorba standardů	25
3.2.1 Hierarchie GAAP.....	26
3.3 Koncepční rámec US GAAP	27
3.3.1 Základní prvky	28
3.3.2 Předpoklady pro uznání položek v účetnictví	29
3.3.3 Všeobecné zásady	30
3.3.4 Omezení	32
3.4 Finanční výkazy.....	33
3.4.1 Rozvaha.....	34
3.4.2 Výsledovka	38
3.4.3 Výkaz peněžních toků.....	39
3.4.4 Výkaz změn ve vlastním kapitálu	40
3.4.5 Příloha	40
4 Komparace účetnictví České republiky a USA	41
4.1 Dlouhodobý hmotný majetek	41
4.1.1 Pořízení majetku	42
4.1.2 Pořízení majetku vlastní výrobou	45

4.1.3 Jiné způsoby pořízení.....	46
4.1.4 Následné výdaje	47
4.1.5 Znehodnocení majetku.....	50
4.1.6 Odpisování majetku	51
4.1.7 Základní srovnání.....	55
5 Závěr.....	57
Seznam použité literatury	59
Seznam zkratek	61
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 ÚVOD

Účetnictví je nástrojem pro zaznamenávání informací všech hospodářských jevů podniku v peněžních jednotkách. Je vědou o sběru těchto informací, jejich zpracování, záznamu a interpretaci takovým způsobem, aby mohla být uskutečněna podnikatelská rozhodnutí. Jednotlivé podniky se řídí platnými legislativními předpisy dle svého zřízení.

Právní úprava každé země je odvíjena od její struktury, bohatství a kultury. Ve světě existuje několik teorií s rozdílnými přístupy k regulaci a vedení účetnictví. Evropský přístup je založen na regulaci právními normami, tím je dána menší pružnost. Účetnictví je považováno za správné, je-li v souladu se zákony. Pro anglosaský model je typická regulace pomocí standardů, principů, které vycházejí ze zažité praxe. Za správné účetnictví je považováno takové účetnictví, zobrazuje-li věrně a poctivě popisovanou realitu a respektuje-li stanovené principy. Další z teorií je jihoamerický model, kde dochází k opuštění zásady historické hodnoty, příčinou toho je vznik inflace. Smíšený model se liší od ostatních v tom, že společnosti vedou dvojí účetnictví, jedno slouží k poskytování informací pro vedení podniku a druhé je orientováno na trh.

Rozdílnost účetních systémů a neustálé sblížování a propojování ekonomik jednotlivých zemí světa, vede ke snahám o přiblížení těchto systémů účetnictví a zajištění srovnatelnosti účetních výsledků.

Obsahem této práce je prozkoumání účetních zásad ve dvou naprosto odlišných zemích, v České republice a Spojených státech amerických. Když si představíme velikost obou států, zalidněnost a celkové fungování, na první pohled vidíme nemalé rozdíly. Tyto rozdíly se mimo jiné odrážejí ve způsobu vedení podnikatelských subjektů a jejich účetních systémech. Z této skutečnosti také vychází tato práce.

Cílem bakalářské práce je analyzovat základní metody a principy účtování dle US GAAP a českých účetních předpisů a následně oba systémy účetnictví porovnat v oblasti dlouhodobého hmotného majetku (odpisovaného) s využitím metody komparace.

Práce je systematicky rozčleněna do tří částí. V první části, v kapitole „Účetnictví podle české legislativy“, se budeme zabývat účetním systémem v České republice, který je založen na právní regulaci, přiblížíme si zásady, metody a pravidla pro účtování a pro sestavení účetní závěrky.

V další kapitole „Účetnictví podle US GAAP“ jsou objasněny účetní principy a zásady nejen pro menší americké podniky, ale také pro velké kapitálové společnosti. Bude věnována pozornost národním účetním standardům Spojených států od jejich vzniku až po současnost, jelikož právě historie ovlivňuje jejich nynější podobu. V obou částech je použito zvláště metody deskripce.

Třetí část „Komparace účetnictví České republiky a USA“ se věnuje porovnání dvou účetních systémů ve vybrané oblasti. Jedná se o účtování dlouhodobého hmotného majetku se zaměřením především na jeho pořízení a metody odpisování. Z důvodu omezeného rozsahu bakalářské práce nebude jiným oblastem věnována pozornost. V této části je zahrnut také teoretický základ a využito především metody komparace.

Veškeré údaje obsažené v této práci se vztahují k údajům platným k 1. lednu 2013.

2 ÚČETNICTVÍ DLE ČESKÉ LEGISLATIVY

Účetnictví České republiky je ošetřeno formou zákonů, norem a jiných právních předpisů, jež vydává zákonodárný orgán. Tyto právní předpisy pak dohromady vytvářejí účetní systém. Mezi základní předpisy, které upravují účetnictví, patří:¹

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších novel (dále jen zákon o účetnictví),
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které vedou podvojně účetnictví (dále jen vyhláška č. 500/2002 Sb.),
- České účetní standardy,
- jiné právní předpisy, které nepřímo ovlivňují účetnictví.

Ostatními předpisy upravujícími účetnictví jsou zejména zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen obchodní zákoník), zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen zákon o daních z příjmů), zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění daně z příjmů (dále jen zákon o rezervách), zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu a zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech.

2.1 Zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví představuje nejdůležitější předpis v oblasti úpravy účetnictví České republiky, vstoupil v platnost 1. ledna 1993 a od té doby byl několikrát novelizován.

Tento zákon definuje účetní jednotky, předmět účetnictví a upravuje rozsah a jeho vedení. Dále stanovuje:

- základní postupy a povinnosti při vedení účetnictví,
- používání účetních metod a pravidla pro oceňování,
- formu účetních knih, náležitosti dokladů a zápisů,

¹ Ryneš (2013)

- směrnou účtovou osnovu a účtový rozvrh,
- požadavky na sestavení a zveřejňování účetní závěrky včetně výroční zprávy a povinnosti auditu.

Zákon o účetnictví také upravuje možné následky nedodržení těchto povinností a pravidel ve formě pokut a jiných sankcí.

Tímto zákonem se řídí všechny právnické osoby se sídlem na území České republiky, fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsáni v Obchodním rejstříku, jejich obrat v rámci podnikatelské činnosti přesáhl 25 milionů Kč, rozhodli se vést účetnictví dobrovolně nebo o tom stanoví zvláštní právní předpis. Zákon o účetnictví se vztahuje také na organizační složky státu a zahraniční osoby, pokud podnikají na území České republiky.

Předmětem účetnictví je zaznamenávat (účtovat) o stavu a pohybu majetku, závazků a jiných aktivech a pasivech, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření a to podvojným zápisem do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.

Účetní jednotky jsou ze zákona povinny vést účetnictví v plném rozsahu. Fyzické osoby, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, právnické osoby jako občanská sdružení, církevní instituce, bytová družstva, příspěvkové organizace apod. mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Zákon o účetnictví přesně definuje průkazné účetní doklady, podle něj musí obsahovat označení účetního dokladu, obsah a jeho účastníky, peněžní částku, okamžik vyhotovení dokladu a uskutečnění účetního případu a podpisy osob odpovědných za účetní případ a za jeho zaúčtování. Na základě takto sestaveného účetního dokladu se provede účetní zápis do příslušných účetních knih (deník, hlavní kniha, knihy podrozvahových a analytických účtů). Účetní zápisy se uskutečňují na základě směrné účtové osnovy, která určuje uspořádání a označení účtových tříd, skupin nebo i syntetických účtů. Na podkladě této směrné účtové osnovy sestavují účetní jednotky účetní rozvrh, který obsahuje účty potřebné k zaúčtování všech potřebných účetních případů.

Dle Ryneše (2013, s. 12), *zákon o účetnictví včetně jeho přechodných ustanovení vytváří rámec pro vznik a platnost dalších účetních předpisů a pro přípravu, tvorbu a prosazení účetní metodiky platné pro jednotlivé skupiny podnikatelských účetních jednotek.* Těmito skupinami je myšleno několik podnikatelských subjektů, jejichž charakter činnosti je

velmi podobný, např. banky, pojišťovny, podnikatelé, investiční fondy. Účetní metodika jsou pro ně vydávána formou vyhlášek.

2.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Vyhlášky, kterými se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vydává ministerstvo financí České republiky. V současnosti jsou platné i jiné prováděcí vyhlášky, netýkají se ale účetních jednotek, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Ostatní vyhlášky jsou vydávány pro účetní jednotky, které jsou například pojišťovnami, bankami, či jinými finančními institucemi.

Předmětem úpravy vyhlášky č. 500/2002 Sb. je rozsah a způsob sestavování účetní závěrky pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví. Obsahem této vyhlášky je také vymezení některých položek rozvahy včetně jejich uspořádání a označování v účetní závěrce, směrná účtová osnova, účetní metody a jejich použití.

2.3 České účetní standardy

České účetní standardy jsou vydávány, aby zajistily soulad při použití účetních metod účetními jednotkami, obsahují popis účetních metod, pravidla a postupy pro účtování. Standardy nesmí být v rozporu se zákonem o účetnictví, předpokládá se tedy, že postupuje-li účetní jednotka podle českých účetních standardů, plní také současně ustanovení zákona o účetnictví.

Pravidla pro tvorbu a vydávání účetních standardů stanovuje Ministerstvo financí prostřednictvím prováděcího právního předpisu. O vydání standardu se informuje ve Finančním zpravodaji. Ministerstvo vede registr vydaných standardů, v současné době jsou platné tyto:

- 001 – Účty a zásady účtování na účtech,
- 002 – Otevírání a uzavírání účetních knih,
- 003 – Odložená daň,

- 004 – Rezervy,
- 005 – Opravné položky,
- 006 – Kursové rozdíly,
- 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob ,
- 008 – Operace s cennými papíry a podíly,
- 009 – Deriváty,
- 010 – Zvláštní operace s pohledávkami,
- 011 – Operace s podnikem,
- 012 – Změny vlastního kapitálu,
- 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek,
- 014 – Dlouhodobý finanční majetek ,
- 015 – Zásoby,
- 016 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry ,
- 017 – Zúčtovací vztahy,
- 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky,
- 019 – Náklady a výnosy,
- 020 – Konsolidace,
- 021 – Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace ,
- 022 – Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby,
- 023 – Přehled o peněžních tocích.

2.4 Ostatní právní předpisy

Protože jedna z funkcí českého účetnictví představuje vyměření daňové povinnosti, v nemalé míře je také účetnictví ovlivněno zákonem o daních z příjmů. Například u poplatníků daně z příjmů účtujících v soustavě podvojného účetnictví se zjišťuje základ daně za zdaňovací období z výsledku hospodaření zjištěného v účetnictví, který je pak možno zvyšovat či snižovat o položky stanovené v zákoně o daních z příjmů.

Dalším předpisem, který spolu se zákonem o účetnictví upravuje účetnictví České republiky, je obchodní zákoník. Zákon o účetnictví například odkazuje na některá ustanovení obchodního zákoníku, zveřejňování účetní závěrky či povinnost uložení účetních a jiných listin do obchodního rejstříku.

2.5 Účetní principy a zásady

Principy, zásady či metody představující soubor pravidel nejsou zpracovány do samostatného právního předpisu, ale jsou obsaženy v zákoně o účetnictví, případně v prováděcí vyhlášce. Metody účetnictví spolu s obecnými prvky vytvářejí všeobecně uznávané účetní zásady, jsou jimi tyto povinnosti a zásady účetní jednotky:²

- vymezení účetní jednotky,
- povinnost vést účetnictví správné, průkazné, úplné, srozumitelné, přehledné a způsobem, který zaručuje trvalost účetních záznamů,
- vedení účetnictví tak, aby závěrka na jeho základě sestavená podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky,
- používání účetních metod takovým způsobem, který předpokládá, že účetní jednotka bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti,
- stálost metod při oceňování a sestavování účetní závěrky k zajištění provázanosti a srovnatelnosti účetních informací,

² Zákon o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb.

- akruální princip, tzn. povinnost účetní jednotky účtovat o skutečnostech do účetního období, se kterým věcně a časově souvisí. Uplatňováním této zásady tedy dochází k nutnosti časově rozlišit náklady a výnosy účetní jednotky. Účetním obdobím může být buď kalendářní, nebo hospodářský rok,
- povinnost vymezení okamžiku realizace, tedy okamžiku, ve kterém je možno účtovat výnosy, náklady a související rozvahové položky,
- jednotlivé položky nákladů a výnosů, majetků a závazků nesmí být vzájemně zúčtovány. K této zásadě ale existují výjimky, kompenzovány mohou být například pohledávky a závazky vůči jedné osobě, vyměřené daně a nadměrné odpočty přímých i nepřímých daní a poplatků, kurzové rozdíly apod.,
- jednotlivé složky majetku a závazků se oceňují v okamžiku uskutečnění účetního případu, a to:
 - peněžní prostředky a ceniny – jmenovitou hodnotou,
 - hmotný majetek – pořizovací cenou s výjimkou majetku a zásob vytvořených vlastní činností, ty se oceňují vlastními náklady,
 - nehmotný majetek – pořizovací cenou, vyjma majetku vytvořeného vlastní činností, v tom případě je oceněn vlastními náklady,
 - cenné papíry a podíly – pořizovací cenou (včetně emisního ážia),
 - pohledávky a závazky – jmenovitou hodnotou, nebo pořizovací cenou,
 - cizí měny – přepočet pevným kursem, tedy kursem stanoveným na základě kursu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou.
- zásada opatrnosti, v praxi se projevuje především tvorbou opravných položek a rezerv,
- zásada bilanční kontinuity, která spočívá v návaznosti konečných a počátečních stavů rozvahových účtů mezi účetními obdobími.

2.6 Účetní závěrka

Podniky vedou účetnictví na základě směrné účtové osnovy pro podnikatele, která je upravena vyhláškou č. 500/2002 Sb. Směrná účtová osnova pro podnikatele udává strukturu účtových tříd a účtových skupin včetně jejich označení k zajištění účtování o stavu a pohybu majetku a závazků, vlastního kapitálu, nákladech, výnosech, výsledku hospodaření a jiných aktiv a pasiv. Toto uspořádání zajišťuje sestavení účetní závěrky, jelikož na směrnou účtovou osnovu navazují řádky rozvahy a výkazu zisků a ztrát.

Závěrka účetní jednotky se skládá z rozvahy (balance), výkazu zisků a ztrát a přílohy. Může ale také obsahovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Účetní jednotky sestavují závěrku buď v plném, nebo zjednodušeném rozsahu. Závěrku ve zjednodušeném rozsahu sestavují účetní jednotky, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu.

Obchodní společnosti a konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenným papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí při účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy (IFRS) upravené právem Evropských společenství.

Kromě závěrky také společnosti, které musí mít závěrku ověřenou auditorem, vyhotovují výroční zprávu, cílem je informovat o stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky. Výroční zpráva tak může obsahovat například předpokládaný vývoj činnosti podniku, informace o aktivitách z oblasti výzkumu a vývoje, ochrany životního prostředí apod. Tuto zprávu spolu s účetní závěrkou jsou společnosti povinny zveřejnit v rozsahu, v jakém jimi byla sestavena.

2.6.1 Rozvaha

Rozvaha představuje uspořádaný přehled aktiv (majetku) na jedné straně a pasiv (vlastní a cizí zdroje financování) na straně druhé, vychází z bilanční rovnice (aktiva = pasiva). Uspořádání a související označení jednotlivých položek je stanoveno ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., aktiva jsou seřazeny sestupně dle likvidity a seskupeny dle majetkových složek, pasiva se rozděluje na vlastní a cizí zdroje.

V rozvaze se uvádí výše aktiv a pasiv podle jednotlivých položek neupravená o opravné položky a oprávky (brutto), výše opravných položek a opravek k nim (korekce) a výše aktiv či pasiv snižená o položku korekce (netto). Zároveň kromě položek za běžné účetní období obsahuje rozvaha také položky za minulé účetní období (bezprostředně předcházející). V příloze č. 1 je uveden vzor rozvahy v plném rozsahu, konkrétní položky si následně přiblížíme.

2.6.1.1 Dlouhodobý majetek³

Charakteristickým znakem dlouhodobého majetku je doba využitelnosti delší než jeden rok (u finančního majetku je rozhodující doba, po kterou má investor v plánu majetek držet) spolu s opotřebováváním během jeho používání účetní jednotkou. V českém účetnictví je rozlišován dlouhodobý majetek hmotný, nehmotný a finanční. U hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku se opotřebení vyjadřuje ve formě odpisů na základě odpisového plánu, který si stanoví účetní jednotka. Tento plán je sestaven pro jednotlivé předměty s využitím kalkulačních metod (odpisy dle výkonu nebo času) v závislosti na době použitelnosti.

1. Dlouhodobý nehmotný majetek

Do dlouhodobého nehmotného majetku jsou zahrnovány zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok a to od výše ocenění, kterou si stanoví účetní jednotka. Součástí je také goodwill bez ohledu na výši ocenění, povolenky na emise a preferenční limity. Za dlouhodobý nehmotný majetek je považováno také jeho technické zhodnocení a to od částky stanovené zákonem o daních z příjmů.

Zřizovací výdaje představují souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku vzniku, například soudní a správní poplatky, výdaje na pracovní cesty, odměny za zprostředkovatelské a poradenské služby apod. Mezi tyto výdaje nelze zahrnout výdaje související s pořízením majetku.

³ Ryneš (2013)

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software jsou vytvořeny buď vlastní činností za účelem obchodování s nimi, nebo nabyty od jiných osob.

Ocenitelnými právy mohou být předměty průmyslového a jiného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů.

Goodwillem se rozumí rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části, nabytého zejména koupí či vkladem, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.

2. Dlouhodobý hmotný majetek

Bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti se dlouhodobým hmotným majetkem rozumí nemovitosti (tj. pozemky, stavby včetně budov, důlní a vodní díla), byty a nebytové prostory, otvírky nových lomů, technické rekultivace, umělecká díla (předměty kulturní hodnoty), předměty z drahých kovů a ložiska nevyhrazeného nerostu.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí s dobou použitelnosti delší než jeden rok patří do dlouhodobého hmotného majetku na základě ocenění stanovené účetní jednotkou. Výši ocenění stanovuje účetní jednotka také v případě pěstitelských celků trvalých porostů, dospělých zvířat a jejich skupin s přihlédnutím k hledisku významnosti.

Dlouhodobým hmotným majetkem je také technické zhodnocení od částky stanovené zákonem o daních z příjmů, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, poskytnuté zálohy na pořízení dlouhodobého hmotného majetku, oceňovací rozdíl k nabytému majetku a příslušenství.

Pokud majetek nesplňuje minimální výši ocenění stanovenou účetní jednotkou a jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok, je tento majetek označován jako drobný hmotný majetek a je o něm účtováno jako o zásobách.

3. Dlouhodobý finanční majetek

Předpokládaná doba držby, realizace nebo splatnosti dlouhodobého finančního majetku přesahuje 12 měsíců. Takovým majetkem mohou být cenné papíry a podíly (s rozhodujícím nebo podstatným vlivem) či jiné, realizovatelné cenné papíry a podíly a dluhové cenné papíry držené do splatnosti.

Majetkové účasti odrážejí vlastnická a rozhodovací práva plynoucí z jejich držení v závislosti na vloženém kapitálu. Na základě majetkových cenných papírů (akcií) a podílů mají investoři nárok na výplatu výnosu (dividendy) z dosaženého zisku k rozdělení.

Dluhové cenné papíry nezajišťují investorovi nárok na výplatu ze zisku, jsou založeny na úvěrovém vztahu, u něhož má dlužník povinnost splatit věřiteli do určité doby zapůjčenou částkou včetně úroku.

Za jiný (realizovatelný) cenný papír je považován takový finanční majetek, který není dluhovým ani majetkovým cenným papírem s rozhodujícím nebo podstatným vlivem. V praxi se jedná o cenné papíry a podíly s majetkovou účastí do 20 % podílu na základním kapitálu.

2.6.1.2 Zásoby

Znakem rozvahové položky zásoby je jejich jednorázová spotřeba během výrobního procesu. Oceňují se pořizovacími cenami, v případě zásob vlastní výroby vlastními náklady. Zásoby se dle legislativy člení na materiál (suroviny, pomocné látky, náhradní díly, obaly, drobný hmotný majetek), zboží, zásoby vlastní výroby (nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, hotové výrobky), zvířata a zálohy na pořízení zásob.

Existují dva způsoby účtování zásob, v jednom z případů (způsob A) se náklady na pořízení soustřeďují na příslušných účtech zásob a do spotřeby jsou účtovány až v okamžiku jejich skutečné spotřeby. Druhou možností (způsob B) je účtovat náklady spojené s pořízením zásob přímo na účty provozních nákladů.

2.6.1.3 Pohledávky

Vznik pohledávek (i závazků) zapříčiňuje časový nesoulad mezi okamžikem provedení výkonů a okamžikem doby úhrady. Proto je podstatným kritériem pro uvedení pohledávek do rozvahy rozdělení dle jejich doby splatnosti v okamžiku sestavování účetní závěrky. Pokud je jejich doba splatnosti delší než jeden rok, jedná se o dlouhodobé pohledávky, druhým případem jsou krátkodobé pohledávky s dobou splatnosti kratší než 1 rok.

V rozvaze jsou vykazovány pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé) z obchodních vztahů (zahrnují také pohledávky za směnky předané bance k eskontu), pohledávky za ovládanými osobami a za účetními jednotkami pod podstatným vlivem, pohledávky za společníky, členy družstva a účastníky sdružení, poskytnuté zálohy, dohadné účty aktivní (obsahuje částky pohledávek, u kterých není známa přesná výše) a jiné pohledávky (zejména za zaměstnanci, z prodeje či pronájmu podniku).

Mezi krátkodobé pohledávky jsou navíc začleněny daňové pohledávky vůči státu a pohledávky plynoucí ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění.

Pohledávky za upsaný základní kapitál, které jsou v rozvaze uvedeny v první části, představují vztah vůči upisovatelům, společníkům a členům družstva plynoucí z povinnosti splatit vklad do základního kapitálu a upsané nesplacené akcie.

2.6.1.4 Krátkodobý finanční majetek

Nepřesahuje-li předpokládaná doba držby, realizace nebo splatnosti finančního majetku 12 měsíců, jedná se o krátkodobý finanční majetek. Představuje nejlikvidnější složku celkového majetku společnosti, její součástí jsou hotovostní peníze, peníze vedené na účtech v bankách, majetkové a dluhové cenné papíry k obchodování.

2.6.1.5 Vlastní kapitál

Základní kapitál, kapitálové, rezervní a jiné fondy spolu se ziskem (či ztrátou) tvoří vlastní kapitál společnosti. Fondy jsou členěny do skupin podle toho, zda jsou tvořeny ze zisku nebo z kapitálových vkladů.

Základní kapitál podniku představuje souhrn peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků do základního kapitálu společnosti v české měně. Jeho minimální výše a jiné náležitosti jsou stanoveny v obchodním zákoníku a odvíjí se od jednotlivých typů společností. V rozvaze se vyskytuje základní kapitál, který je zapsán v obchodním rejstříku, současně se změnami základního kapitálu představující zvýšení či snížení kapitálu společnosti před zápisem do obchodního rejstříku.

Kapitálové fondy jsou tvořeny peněžními i nepeněžními vklady, které nezvyšují základní kapitál (např. přijaté dary). V rozvahovém členění se objevuje také emisní ážio, které představuje rozdíl mezi jmenovitou hodnotou akcií a částkou, za kterou jsou akcie vydávány.

Položka rezervních, nedělitelných a ostatních fondů ze zisku obsahuje fondy, které jsou tvořeny dle obchodního zákoníku ze zisku společnosti. Tvorba rezervního a nedělitelného fondu je na základě znění zákona pro některé typy společností povinná, naopak tvorba statutárních a ostatních fondů dobrovolná.

Nedílnou součástí vlastního kapitálu společnosti a tedy i její rozvahy je výsledek hospodaření běžného účetního období spolu s výsledkem hospodaření minulých let. Výsledek hospodaření běžného účetního období se musí shodovat s výsledkem hospodaření vyčísleného ve výkazu zisků a ztrát, je určen k rozdělení zisku, uhrazení ztráty minulých let.

2.6.1.6 Rezervy

Rezervy jsou cizím zdrojem účetní jednotky a slouží k pokrytí budoucích výdajů či závazků, u nichž je znám účel, ale není jistá přesná částka nebo datum. Jejich tvorba, výše a použití je dána právním předpisem nebo o tom může rozhodnout účetní jednotka. Rezervy podle zvláštních právních předpisů jsou upraveny zákonem o rezervách, rezervy na důchody a podobné závazky upravuje smlouva nebo jiný právní předpis. Účetní jednotka samostatně rozhoduje pouze o rezervách na daň z příjmů a ostatních rezervách (např. rezervy na záruční opravy, restrukturalizaci, rezervy na rizika z podnikání a další).

2.6.1.7 Závazky

V aktivech účetní jednotky se objevují pohledávky, na její pasivní straně jsou závazky. Jak již bylo uvedeno v minulých kapitolách, závazky jsou oceňovány jmenovitou hodnotou. Jejich členění v rozvaze je obdobné jako u pohledávek. Důležitým kritériem je doba jejich splatnosti. Za krátkodobé se považují závazky s dobou splatnosti kratší než jeden rok, dlouhodobé jsou ty závazky, jejichž splatnost je delší než jeden rok.

Závazky (krátkodobé i dlouhodobé) se v rozvaze člení na závazky z obchodních vztahů, závazky v ovládaných a řízených společnostech a společnostech pod podstatným vlivem, závazky vůči akcionářům, společníkům, členům družstva a účastníkům sdružení, přijaté zálohy, vydané dluhopisy, dohadné účty a jiné závazky. Mezi krátkodobé patří také závazky k zaměstnancům, závazky plynoucí ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, závazky vůči státu. Dlouhodobými závazky jsou navíc směnky k úhradě a také odložený daňový závazek.

2.6.1.8 Bankovní úvěry a výpomoci

Tato část rozvahy obsahuje krátkodobé i dlouhodobé bankovní úvěry a jiné finanční výpomoci, které byly účetní jednotce poskytnuty třetími osobami (jinými než bankami) nebo společníky obchodních společností.

2.6.1.9 Časové rozlišení

Pro vykazání hospodářského výsledku účetní jednotky je nutné do něj zahrnout všechny náklady a výnosy, které patří do běžného účetního období, nebo je naopak nutné je z tohoto období vyloučit. K tomu slouží účty časového rozlišení. Mezi aktivní časové rozlišení patří náklady příštích období spolu s komplexními náklady a také příjmy příštích období. Do pasivní části rozvahy se zaznamenávají výnosy a výdaje příštích období.

2.6.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty, neboli výsledovka, je uspořádaný přehled nákladů a výnosů, který zachycuje výsledek hospodaření účetní jednotky za určité období. Vyhláškou č. 500/2002 Sb. je stanoveno uspořádání a označování položek, které podobně jako u rozvahy navazuje na směrnou účtovou osnovu. Sestavení výsledovky je možné dvojím způsobem a to na základě druhového nebo účelového členění nákladů a výnosů. V příloze č. 2 je uveden vzor nejběžněji používaného výkazu zisku a ztráty.

1. Druhové členění nákladů a výnosů

Náklady představují v peněžním vyjádření spotřebu hospodářských prostředků. Výnosy jsou dosažené výkony vyjádřené v peněžních prostředcích. Ve výkazu zisku a ztráty se často uvádějí v druhovém členění, které je běžněji používáno a na jeho základě má účetní jednotka větší přehled o dílčích složkách hospodářského výsledku.

V takto sestavené výsledovce nalezneme například tržby za prodej zboží a náklady na prodané zboží (rozdíl těchto položek představuje obchodní marži), tržby za vlastní výkony, výkonovou spotřebu, osobní a mzdové náklady, daně a odpisy, tržby z prodeje dlouhodobého majetku či jejich zůstatková cena a jiné provozní náklady a výnosy. Tyto náklady a výnosy představují podklad pro výpočet provozní dílčí složky výsledku hospodaření.

Finanční výsledek hospodaření obsahuje zejména tržby a náklady z prodeje cenných papírů, výnosy a náklady z finančního majetku a úroky. Z těchto dvou dílčích složek se zjišťuje daň z příjmů za běžnou činnost (splatná i odložená) a po jejím odečtení výsledek hospodaření za běžnou činnost.

Mimořádný výsledek hospodaření se zjišťuje samostatně z mimořádných nákladů a výnosů a snižuje se o vypočítanou daň z příjmů z mimořádné činnosti. Součtem s běžným výsledkem hospodaření získáme výsledek hospodaření za účetní období.

2. Účelové členění nákladů a výnosů

Účetní jednotka má také možnost sestavit výsledovku s účelovým členěním nákladů a výnosů. Toto členění vychází z rozdělení nákladů a výnosů podle účelu, na který byly vynaloženy, není tak rozsáhlé jako druhové členění. Obsahuje zejména tržby z prodeje (výrobků, zboží či služeb) a náklady prodeje, rozdíl mezi těmito položkami představuje hrubý zisk nebo ztrátu. Do provozního výsledku hospodaření se navíc začleňují odbytové a správní náklady a jiné provozní náklady i výnosy.

Finanční výsledek hospodaření představuje rozdíl mezi výnosy z krátkodobého i dlouhodobého finančního majetku a náklady z finančního majetku, úroků a ostatních finančních výnosů a nákladů.

Postup pro výpočet výsledku hospodaření z běžné činnosti, za účetní období i transformace na výsledek hospodaření před zdaněním je stejný jako v případě druhového členění.

2.6.3 Příloha

Nedílnou součástí účetní závěrky je příloha, podává doplňující informace o majetkové a finanční situaci podniku v případech, ve kterých není možné tyto informace vyčíst či odvodit z rozvahy nebo výkazu zisků a ztrát. Tyto informace jsou uváděny v příloze na základě jejich významnosti a užitečnosti pro uživatele. *„Údaje jsou užitečné a významné, pokud neposuzují jednotlivé události jednostranně a je možno na jejich základě dělat příslušná ekonomická rozhodnutí.“*, jak tvrdí Ryneš (2013, s. 284).

Jako jediný výkaz účetní závěrky nemá příloha přesně danou formu a strukturu. Obsah přílohy pro podnikatele se skládá z několika částí, uvádí se obecné údaje o účetní jednotce, informace o použitých účetních metodách, zásadách a způsobech oceňování (např. způsoby odpisování, účtování zásob apod.), doplňující údaje k rozvaze a výkazu zisků a ztrát (zaměření zejména na položky dlouhodobého majetku, pohledávek a závazků, vlastního kapitálu, informace o případech, které vznikly až po účetní závěrce, apod.).

2.6.4 Přehled o peněžních tocích

V rozvaze a výkazu zisků a ztrát jsou uvedeny všechny situace, které věrně a pravdivě zobrazují skutečnosti týkající se majetku, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů k určitému časovému období a poskytují tak informace o finanční situaci podniku. Neinformují však o tom, jakým způsobem společnost vyprodukovala a využila peněžní prostředky. K tomu slouží výkaz o peněžních tocích, který podává přehled o pohybech peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů účetní jednotky za období. Peněžními prostředky se rozumí peníze v hotovostní formě včetně cenin, peníze na bankovních účtech i peníze na cestě. Peněžní ekvivalenty zahrnují krátkodobý majetek, který je směnitelný za předem známou částku (např. obchodovatelné cenné papíry, krátkodobé termínované vklady).

Přehled o finančních tocích (cash flow) je členěn dle činností, které umožňují uživatelům lépe vyhodnocovat finanční situaci podniku. Rozlišují se peněžní toky z provozní, finanční a investiční činnosti.

Peněžní toky z provozní činnosti představují příjmy a výdaje plynoucí z hlavní výdělečné činnosti podniku. Do těchto činností patří zejména příjmy z prodeje výrobků, zboží a služeb včetně přijatých záloh od odběratelů, příjmy z prodeje licencí, know-how apod., výdaje za pořízení materiálu, zboží a služeb včetně placených záloh a také výdaje na výplatu mezd a odměn zaměstnancům. Součástí provozní činnosti mohou být také příjmy a výdaje z mimořádné činnosti, přijaté a vyplacené úroky, vyplacené dividendy (podíly na zisku) a platby daně z příjmů (včetně záloh), které se vykazují samostatně.

Investiční činností se rozumí pořízení a vyřazení dlouhodobého majetku z důvodu jeho prodeje. Peněžní toky z investiční činnosti zahrnují například výdaje na pořízení dlouhodobého hmotného majetku nákupem nebo vlastní činností, výdaje spojené s pořízením cenných papírů, vkladů a jiných finančních investic, příjmy z prodeje hmotného majetku, cenných papírů a vkladů nebo příjmy plynoucí z půjček a výpomocí.

Cash flow z finanční činnosti jsou všechny příjmy a výdaje peněžních prostředků a ekvivalentů, které jsou spojené se změnou vlastního kapitálu a závazků (krátkodobých i dlouhodobých). Peněžní toky z finanční činnosti představují zejména příjmy z vydávání akcií nebo podílů, dluhopisů, příjmy z dotací a peněžních darů, příjmy z úvěrů a jiných výpomocí a výdaje za splátky půjčených částek či výdaje na výplatu dividend (podílů na zisku).

České účetnictví umožňuje účetní jednotce vybrat si ze dvou metod sestavení přehledu o peněžních tocích a to buď přímou, nebo nepřímou metodou. Použití přímé metody vychází ze sledování skutečných příjmů a výdajů v souvislosti s jednotlivými hospodářskými činnostmi. Nepřímá metoda spočívá v transformaci výsledku hospodaření do pohybu peněžních prostředků upravený o změny stavu zásob, pohledávek a závazků, krátkodobého finančního majetku, jiné nepeněžní operace a položky z finanční nebo investiční činnosti.

2.6.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o změně (zvýšení či snížení) jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. V příloze účetní závěrky se uvádí komentář, který zahrnuje identifikaci významných pohybů na účtech vlastního kapitálu.

3 ÚČETNICTVÍ DLE US GAAP

United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) jsou všeobecně uznávané účetní zásady (principy). Nepředstavují žádnou zákonnou ani právní normu, ale pouhé doporučení pro podnikatelské subjekty. Vedení účetnictví dle US GAAP tedy není povinné, ale dobrovolné. Neznamená to ale, že nedodržování všeobecně uznávaných účetních zásad není trestné, právě naopak. Klamavé prohlášení o dodržování US GAAP a zkreslený, nepravdivý obraz ekonomické reality jsou trestným činem, který je trestán často přísněji než například nedodržení zákona o účetnictví.

Pro americké podniky platí, že chtějí-li se účastnit obchodování na kapitálovém trhu, je vedení účetnictví podle těchto zásad podmínkou. Menší a střední podnikatelé, kteří nemají zájem o obchodování na kapitálovém trhu a nepotřebují čerpat úvěr, či platit za své objednávky jinak než hotově, účetnictví dle US GAAP vést nemusí. Pokud by ale například některý z těchto podnikatelů chtěl založit úvěr v bance, bude po něm banka vyžadovat závěrku, která je v souladu s jedním ze světových účetních systémů. Toto není ovšem vůbec levná záležitost, a proto si každý podnik musí dobře rozmyslet, zda chce k obchodování využívat vlastní zdroje nebo potřebuje také zdroje cizí.⁴ V této bakalářské práci se budeme zabývat těmi podniky, které účtují podle mezinárodně uznávaných účetních standardů.

3.1 Historie US GAAP

Historie sahá až do 30. let minulého století. US GAAP vznikly reakcí na hospodářskou krizi v roce 1929, zvanou Světová hospodářská krize nebo také Velká deprese, kdy došlo ke krachu na Newyorské burze vlivem spekulace s majetkovými cennými papíry a následně k celosvětové krizi. Toto vyvolalo pozornost k vedení a také zobrazování účetních výkazů. Americký svaz účetních (American Institute of Certified Accountants – AICA) a Newyorská burza (New York Stock Exchange – NYSE) se dohodly na vytvoření jednotného systému účetnictví. Byla vytvořena Komise pro cenné papíry (Securities and Exchange Commission – SEC) pro dozor nad dodržováním pravidel na těchto trzích. Komise pro cenné papíry má primární odpovědnost za vytváření účetních standardů, ale aby byla spravedlivě a reálně zobrazena ekonomická realita, delegovala pravomoc na tvorbu účetních standardů do soukromého sektoru.

⁴ Mládek (2005)

Z podnětu Komise pro cenné papíry vznikl Výbor pro účetní postupy (Committee on Accounting Procedure – CAP), který měl vytvářet účetní standardy. Kvůli nespokojenosti veřejnosti byla ale tato organizace později nahrazena novou institucí – Výbor pro účetní principy (Accounting Principles Board – APB). Tento Výbor je sestaven ze zástupců 8 velkých účetních podniků, jejich finančních ředitelů a akademiků. V roce 1972 se Výbor pro účetní principy mění na Výbor pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board – FASB).

3.2 Tvorba standardů

Jelikož Komise pro cenné papíry odkázala odpovědnost za tvorbu národních účetních standardů do soukromého sektoru, vzniklo kromě již zmíněných institucí i několik dalších. Tyto organizace nemají pravomoc vydávat standardy jako Výbor FASB, ale podílejí se na tvorbě a úpravě nepřímo či zprostředkovaně.

Zakládající organizace finančního účetnictví (Financial Accounting Foundation – FAF) je nejvyšším orgánem celého soukromého neziskového sektoru. Je mateřskou společností rady FASB a poradního orgánu (Financial Accounting Standards Advisory Council – FASAC). Primární povinností této organizace je chránit nezávislost a integritu procesu vytváření účetních standardů a také jmenovat členy organizace FASB. Mezi nejdůležitější úkoly této organizace patří zejména dozor nad FASB v oblasti správy a financí a podpora vzdělávání všech finančních uživatelů. Zakládající organizace má 16 členů, kteří jsou voleni na tříleté období, přičemž žádný z členů nemůže být zvolen víc než na 2 po sobě jdoucí funkční období. Členům FAF je zakázáno zasahovat do tvorby účetních standardů, jelikož to je pouze v pravomoci FASB.

FASB se stal jedinou organizací, která je oprávněna vytvářet standardy US GAAP. Jedná se o soukromou nevládní organizaci složenou ze 7 členů – tři členové z účetní profese (jedná se zejména o auditory), dva z průmyslového odvětví (především finanční ředitelé významných kapitálových společností), jeden člen zastupuje oblast školství a jeden vládu.

Členové Rady FASB jsou voleni na pětileté období, přičemž mohou být zvoleni pouze dvakrát. Pro organizaci pracuje také víc než 60 odborníků, kteří mají znalosti a zkušenosti z oblasti investic, účetnictví, financí, obchodu, vzdělávání a výzkumu.

Výbor pro standardy finančního účetnictví je jediná instituce odpovědná za tvorbu standardů finančního účetnictví a výkaznictví. Tohoto úkolu je dosaženo prostřednictvím složitého procesu procházejícím několika fázemi a je pod dohledem organizace FAF. Součástí je tzv. due process, který umožňuje veřejnosti nepřímo se podílet na tvorbě standardů, jelikož mají možnost otevřeně vystoupit a vyjádřit svůj názor.

Aby byl výsledek řešení problému uznán a vydán jako standard nebo interpretace, musí být schválen dvoutřetinovou většinou všech hlasů. Je možné, že po takto vydaném standardu nebo interpretaci vyvstanou nové otázky a nesrovnalosti, FASAC musí o tomto FASB neprodleně informovat.

3.2.1 Hierarchie GAAP

Zdroje všeobecně uznávaných účetních principů jsou rozděleny do několika kategorií, seřazeny sestupně dle autority, kterou představují. Toto uspořádání je zobrazeno v následující tabulce.

Tab. 3.1 Hierarchie US GAAP

Kategorie	Zdroje účetních standardů
1. úroveň	Standardy finančního účetnictví (Statements of Financial Accounting Standards – SFAS) vydávané radou FASB Interpretace FASB (FASB Interpretation) Bulletiny výzkumu účetnictví vydané AICPA (Accounting Research Bulletins - ARB) Názory výboru APB, které nejsou nahrazeny činností FASB (Accounting Principles Board Opinions - APBO)
2. úroveň	Technické bulletin FASB (Technical Bulletins) Směrnice účetnictví a auditu (AICPA Industry Audit and Accounting Guides) a Prohlášení o pozici vydané AICPA (Statements of Position) ⁵
3. úroveň	Bulletiny k aplikaci účetních standardů vydané AICPA (Accounting Standards Executive Committee Practice Bulletins) ⁶ Souhlas orgánu rady FASB zabývajícím se důležitými otázkami (FASB Emerging Issues Task Force – EITF)
4. úroveň	Prováděcí směrnice publikované FASB (Implementation Guides) Interpretace ke standardům vydané AICPA Směrnice účetnictví a auditu a Prohlášení o pozici ⁷ Postupy a praktiky ⁸

Zdroj: SFAS 162 - The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles

⁵ AICPA vydá tyto směrnice a prohlášení jen pokud rada FASB nemá žádné námitky proti jejich vydání.

⁶ FASB nesmí být proti vydání.

⁷ Nejsou schváleny výborem FASB.

⁸ Jsou široce uznávané a platí buď pro všechna, nebo jen jedno konkrétní odvětví.

Pokud účetní postupy určitého problému nejsou objasněny v první kategorii, musí se účetní jednotka řídit těmi postupy, které jsou obsaženy v kategoriích nižších. Jestliže určitý problém není řešen v žádné z kategorií, účetní jednotka je odkázána na jinou odbornou literaturu, nesmí ale použít postupy, které jsou výslovně zakázány. Mezi další odbornou účetní literaturu patří například Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS) vydávané Výborem pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB), koncepční stanoviska FASB (Statements of Financial Accounting Concepts – SFAC), oběžníky AICPA (Issues Papers), prohlášení a regulace jiných profesních organizací a další účetní publikace a články.

3.3 Koncepční rámec US GAAP

Vytvoření koncepčního rámce (Conceptual Framework) zajišťuje účetnímu systému určitou kvalitu. Koncepční rámec GAAP obsahuje základní cíle finančního účetnictví, kvalitativní charakteristiky účetních informací, všeobecně uznávané zásady, ale i možná omezení, definuje klíčové prvky finančních výkazů, jejich rozpoznání, měření a zveřejňování. Následující tabulka zobrazuje 8 vyhlášek FASB, které tvoří koncepční rámec US GAAP.

Tab. 3.2 Vyhlášky tvořící koncepční rámec GAAP

SFAC 1 - nahrazen Datum vydání 11/78	Cíle finančního výkaznictví obchodních podniků (Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises)
SFAC 2 - nahrazen Datum vydání 5/80	Kvalitativní charakteristiky účetních informací (Qualitative Characteristics of Accounting Information)
SFAC 3 - nahrazen Datum vydání 12/80	Prvky finančních výkazů obchodních podniků (Elements of Financial Statements of Business Enterprises)
SFAC 4 Datum vydání 12/80	Cíle finančního výkaznictví neobchodních podniků (Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations)
SFAC 5 Datum vydání 12/84	Uznání a oceňování ve finančních výkazech obchodních podniků (Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises)
SFAC 6 Datum vydání 12/85	Prvky finančních výkazů (Elements of Financial Statements) – nahrazuje SFAC 3
SFAC 7 Datum vydání 2/00	Využití informací Cash Flow a metody současné hodnoty při účetním oceňování (Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements)
SFAC 8 Datum vydání 9/10	Koncepční rámec finančního výkaznictví (Conceptual Framework for Financial Reporting) – nahrazuje SFAC 1 a SFAC 2

Zdroj: www.fasb.org

Cílem finančního účetnictví obchodních podniků je poskytovat finanční informace o účetní jednotce, které jsou užitečné pro současné i potenciální investory a externí uživatele.

Dalším z cílů je podávat informace potřebné pro předvídání čistých budoucích peněžních toků a taky informace o stavu majetku a závazků účetní jednotky a jejich změnách.

Poskytované informace musí obsahovat jisté kvalitativní charakteristiky, aby umožnily uživatelům činit ekonomická rozhodnutí. Musí být relevantní a věrohodné, významné, srovnatelné, ověřitelné, včasné a srozumitelné.

3.3.1 Základní prvky

Všechny prvky jsou definovány ve vztahu k určitým subjektům, mohou jimi být právnické osoby, fyzické nebo jiné osoby, například zaměstnanci, dodavatelé, zákazníci, věřitelé apod.

- **Aktiva (Assets)**

Aktivum je pravděpodobný budoucí ekonomický užitek získaný nebo ovládaný určitou účetní jednotkou jako výsledek minulých transakcí nebo událostí.

- **Závazky (Liabilities)**

Závazky jsou definovány jako pravděpodobné očekávané oběti ekonomických výhod plynoucích ze současných povinností určitého subjektu převést majetek nebo poskytnout služby jiným subjektům v budoucnu jako důsledek minulých transakcí nebo událostí.

- **Vlastní kapitál nebo čistá aktiva (Equity or Net Assets)**

Vlastní kapitál (čistá aktiva) jsou zbytkovým podílem na celkových aktivech účetní jednotky, který zůstane po odečtení jejích závazků.

- **Investice a výplaty majitelům (Investments by and Distributions to Owners)**

Investice vlastníky znamenají zvýšení kapitálu určitého obchodního podniku vyplývající z převodu hodnotného majetku za účelem získat nebo zvýšit majetkové podíly nebo kapitál. Nejčastěji přijímanými investicemi majitelů jsou aktiva, ale mohou jimi být také služby, převod závazků a podobně.

Výplaty majitelům představují úbytek kapitálu určitého obchodního podniku vyplývající z převodu majetku, poskytnutí služeb nebo vznik závazků podniku vůči majitelům. Výplaty vlastníkům podniku snižují jejich majetkové podíly nebo kapitál.

- Souhrnný výsledek hospodaření (Comprehensive Income)

Souhrnný výsledek hospodaření vyjadřuje změnu vlastního kapitálu podniku důsledkem uskutečnění transakcí a událostí v určitém období. Do tohoto výsledku se ale nezapočítávají transakce s vlastníky.

- Tržby (Revenues)

SFAC 6 definuje tržby jako příliv nebo jiné zvýšení aktiv, či snížení závazků účetní jednotky vyplývající z operací, které jsou spojeny s hlavní činností podniku.

- Náklady (Expenses)

Náklady představují snížení aktiv nebo zvýšení závazků podniku důsledkem transakcí a operací, které jsou náplní hlavní činnosti podniku.

- Zisky a ztráty

Zisky a ztráty jsou změny v hodnotě majetku a závazků z vedlejší činnosti firmy a ostatních transakcí a událostí, které ovlivňují firmu, kromě těch, které plynou z tržeb, nákladů nebo interakcí s vlastníky.⁹

3.3.2 Předpoklady pro uznání položek v účetnictví

Jednotlivé položky jsou zařazeny do účetnictví na základě několika kritérií. Tyto kritéria jsou odvozena od kvalitativních charakteristik účetních informací, jsou jimi:

- Definice – každá položka musí splňovat jednu z definic základních prvků, pokud tak není, nesmí být zařazena do účetnictví daného podniku.

⁹ Zmeškal (2009)

- Měřitelnost – každé aktivum, závazek nebo změna vlastního kapitálu musí být spolehlivě kvantifikovatelná v peněžních jednotkách.
- Významnost – položka splňující toto kritérium má schopnost ovlivňovat rozhodnutí uživatelů.
- Spolehlivost – za významnou se označuje taková položka, která je věrohodná, ověřitelná a neutrální.

3.3.3 Všeobecné zásady

Všeobecně uznávané zásady nejsou přímo uvedeny v koncepčním rámci, ale vyplývají z něj. Jedná se o tyto zásady, které si také následně přiblížíme:

1. Historická hodnota (Historical Cost)

Pozemky, budovy, zařízení a většina zásob jsou vykazovány v historických cenách, což je částka hotovosti nebo ekvivalent, který podnik zaplatil za pořízení daného aktiva. Dále však musí tuto cenu upravit například o amortizace nebo, v případě cenných papírů, o pokles ceny na trhu. V současné době se v praxi využívá těchto metod oceňování pro jednotlivé druhy aktiv a pasiv¹⁰:

- Hotovost (Cash) – vykazuje se vždy v nominální hodnotě.
- Tržní cenné papíry (Marketable Securities) – vykazované buď v nominální, nebo tržní hodnotě, podle toho, která z nich je nižší.
- Pohledávky (Receivables) – oceňují se nominální hodnotou, ale podnik tuto hodnotu musí snížit o rezervu na nedobytné pohledávky.
- Zásoby (Inventory) – oceňované v historické nebo současné (reprodukční) hodnotě, podle toho, která je nižší.

¹⁰ VŠFS (2005)

- Dlouhodobý majetek (Property, Plant, Equipment and Intangible Assets) – vykazuje se v pořizovací, historické hodnotě, snížené o opravy.
- Dlouhodobé finanční investice (Long-Term Investments) – vykazují se buď v nominální, nebo tržní hodnotě, podle toho, která je nižší.
- Závazky krátkodobé – závazky týkající se povinnosti poskytnout zboží nebo služby se vykazují v historických cenách, v hodnotě (nediskontované) zboží nebo služby.
- Závazky dlouhodobé – jde o závazky, které mají splatnost nad 1 rok a musí se diskontovat. US GAAP neumožňuje firmám tyto závazky vykazovat v nominální hodnotě (kromě případů jako jsou např. půjčky, u kterých platí tržní úrok). Pro diskontování se musí vždy používat rozumná úroková sazba.
- Cizí měny (Foreign Currencies) – všechny položky v cizí měně se vykazují v současném kursu.

2. Uznání tržeb (Revenue Recognition)

Dle SFAC 5 jsou tržby a zisky všeobecně měřeny hodnotou v okamžiku směny aktiv (zboží a služeb) nebo hodnotou závazku. K uznání tržeb a zisků závisí na splnění dvou požadavků:

- Jsou realizované nebo realizovatelné – Tržby se považují za realizované, jsou-li zaplacený. Realizovatelné jsou tehdy, vznikne-li účetní jednotce nárok na zaplacení (v podobě pohledávky nebo směny).
- Jsou zasloužené – Zaslouženými tržbami jsou míněny tržby (a zisky), u kterých byly splněny všechny povinnosti ze strany účetní jednotky (bylo dodáno zboží, výrobky, poskytnuty služby apod.).

K těmto podmínkám uznání tržeb a zisků ale existují výjimky (Exceptions):

- U dlouhodobých dodávek se využívá procenta kompletnosti, kdy se tržby uznávají podle toho, z jak velké části je dodávka uskutečněna.

- Tržby u některých typů výrobků mohou být uznány již při výrobě (jedná se např. o zemědělské produkty nebo drahé kovy).
- Pokud u některých pohledávek hrozí riziko nezaplacení, může prodejce zaúčtovat tržby poté, co obdrží hotovost.

3. Uznání nákladů

Náklady podniku jsou obecně uznávány v období jejich ekonomického přínosu, tj. kdy na základě jejich vynaložení bylo dosaženo tržeb.

U některých nákladů ale nelze najít přímého spojení s konkrétními tržbami. Administrativní a obchodní náklady se účtují ihned a využívá se časového rozlišení. U opotřebování dlouhodobého majetku je nutné použít odhad v podobě odpisové metody, která nejlépe vystihne pokles ekonomické hodnoty zařízení.¹¹

4. Úplná informace

Účetní jednotka musí postupovat dle zásady „úplné informace“ (také zvané „zásada plného sdělení“), která říká, že poskytované informace mají být dostatečně důležité, obsáhlé a spolehlivé, umožňující uživateli vytvářet rozumné názory a rozhodnutí ohledně finančního stavu firmy včetně jeho změn.¹²

3.3.4 Omezení

Ve vyhláškách US GAAP (SFAC 8 nahrazující SFAC 2) jsou uvedeny omezení, které se vztahují na vykazování informací v účetní závěrce. Jsou jimi:

- Podstatnost – určuje vzhled a podrobnost finančních výkazů, do kterých se zahrnují pouze významné informace, tj. informace podstatné při rozhodování. Informace, které jsou podstatné a nelze je vyčíslit, se musí uvést v příloze.

¹¹ Zmeškal (2009)

¹² Mládek (2005)

- Cena proti užitečnosti – říká, že náklad na získání informace, konsolidování a vykazování musí být srovnatelný s užitečností této informace.
- Průmyslové zvyklosti – na jejich základě užívají určitá odvětví jiné než standardní postupy.
- Zásada opatrnosti – tato zásada slouží jako pomůcka, dle které by odhad měl co nejméně nadhodnotit aktiva nebo zisk. Není však vhodné při výběru z několika variant vybrat tu nejhorší, nýbrž tu nejpravděpodobnější.

3.4 Finanční výkazy

US GAAP jsou nejvypracovanějším a nejucelenějším souborem požadavků na obsah, formu a zveřejňování účetních závěrek. Každá účetní závěrka musí obsahovat tyto finanční výkazy:

- rozvaha (The Balance Sheet),
- výsledovka (Income Statement),
- výkaz peněžních toků (Statement of Cash Flow),
- výkaz změn ve vlastním kapitálu (Statement of Changes in Equity),
- příloha (Appendix).

US GAAP nepředepisují žádnou pevně stanovenou formu ani obsah finančních výkazů, uvádí pouze příklady možného sestavení. Podniky, které obchodují na kapitálovém trhu, jsou povinny účetní závěrku předkládat Komisi pro cenné papíry. Účetním obdobím, za které jsou sestavovány výkazy, může být kromě kalendářního roku také rok hospodářský, přičemž musí být dodrženo pravidlo dvanácti nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců. Nyní se na jednotlivé výkazy podíváme blíže.

3.4.1 Rozvaha

Výkaz o finanční pozici (Statement of Financial Position), představuje nejrozsáhlejší součást závěrky dle US GAAP. Není stanovena konkrétní struktura, ale v praxi se běžně používá členění rozvahy do tří částí: majetek (Assets), který je dále členěn dle likvidity, závazky (Liabilities) seřazené dle jejich splatnosti a kapitál (Equity) prezentovaný v pořadí daném tradicí. Tyto položky si v následujících kapitolách více přiblížíme. Příklad rozvahy dle US GAAP je prezentován v příloze č. 3.

3.4.1.1 Krátkodobý majetek

Za krátkodobý (běžný) majetek jsou považovány peníze a aktiva, která budou spotřebována do jednoho roku. Běžná aktiva jsou obvykle klasifikována do čtyř skupin:

- peníze,
- pohledávky,
- zásoby,
- aktivní časová rozlišení.

Nejlikvidnější položkou jsou peníze, a proto jsou uvedeny na prvním místě. Nemusí se však nutně jednat pouze o hotovostní peníze či běžné vklady v bankách, tato položka může také obsahovat tzv. velmi krátkodobý finanční majetek, což jsou investice s původní splatností kratší než tři měsíce. Do položky peníze jsou zahrnovány také peníze na cestě, u nichž se rozlišují platby a vklady na cestě. Důvodem je, že ve Spojených státech se při platbách používají více šeky místo platebních příkazů.

Nedílnou součástí oběžného majetku je krátkodobý finanční majetek zahrnující tržní cenné papíry (prodejný majetek) a ostatní krátkodobý finanční majetek (neobchodovatelný, držený do splatnosti). Obchodovatelnost krátkodobé investice určuje její ocenění, tržní cenné papíry jsou oceněny tržní hodnotou a ostatní neobchodovatelné investice se vykazují v pořizovací ceně.

Druhou nejlikvidnější položku představují pohledávky. Za pohledávky jsou považovány všechny nároky na peníze, které vznikly v okamžiku předání výrobku, zboží nebo poskytnutí služby.¹³ Rozlišují se pohledávky z obchodního styku a směnky k inkasu. Již bylo zmíněno v minulých kapitolách, že pohledávky z obchodního styku se vykazují v nominální hodnotě snížené o opravné položky k nedobytným pohledávkám. Směnky se od běžných pohledávek liší v tom, že držiteli navíc poskytují určitá práva a taky, že pro nedobytné směnky se nemusí tvořit opravná položka.

Další položkou jsou zásoby. Ty pro většinu firem nepředstavují významnou položku, důvodem je moderní metoda zásobování „just-in-time“. Minimální klasifikace zásob dle US GAAP je následující:

- materiál,
- nedokončená výroba,
- výrobky a zboží.

Jiné možné roztřídění závisí pouze na účetní jednotce a jejich potřebách.

Vzhledem k tomu, že náklady a tržby se často účtují v jiném čase než příjmy a výdaje s nimi spojené, je nutné je časově rozlišit. Časové rozlišení je dvojí, předem placené položky, které se rozdělují na náklady a výnosy příštích období, a později placené položky rozdělující se dále na příjmy a výdaje příštích období. S aktivním časovým rozlišením jsou spojeny náklady a příjmy příštích období.

3.4.1.2 Dlouhodobý majetek

Dle Mládka (2005, s. 108), „*Na rozdíl od krátkodobého majetku, dlouhodobý je ten majetek, který není vysoce likvidní, nebo ten, který nebude do jednoho roku likvidován nebo spotřebován*“. Dlouhodobý majetek se dá rozdělit do několika základních kategorií.

¹³ Mládek (2005)

1. Investice

Investice jsou označením pro dlouhodobý finanční majetek vykazovaný buď jako obchodovaný, na prodej nebo držený do splatnosti. Mezi jeho nejvýznamnější položky patří dlužné a majetkové cenné papíry. Majetkovým cenným papírem je každý cenný papír, který představuje majetkový podíl v účetní jednotce.¹⁴ Je klasifikován podle vlivu, který je poskytován investorovi jako pasivní investice, cenné papíry s podstatným nebo rozhodujícím vlivem. Pasivní investice jsou takové, které neposkytují investorovi podstatný vliv. Ty, které tuto schopnost mají, představují více než 20 % majitelského podílu. Pokud účetní jednotka vlastní více než 50 % druhého podniku, v tom případě se jedná o cenný papír s rozhodujícím vlivem.

2. Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek se obvykle v rozvaze člení na pozemky, budovy a zařízení. U pozemků je nutné sledovat, zda je zastavěný, nezastavěný nebo držený za účelem pozdější stavby, toto rozlišení totiž ovlivňuje způsob kapitalizace. Pro budovy je důležité, k jakému účelu jsou používány (např. výrobní budovy, sklady výrobků, kancelářské a správní budovy atd.), stejný postup je uplatňován také u zařízení. Všechny položky se oceňují historickou cenou.

Každý dlouhodobý hmotný majetek, který splňuje definici US GAAP (pravděpodobně bude přinášet podniku ekonomický prospěch víc než jeden rok a lze stanovit pořizovací cenu), je odpisován. Všeobecně uznávané účetní principy nepředepisují žádné odpisové metody, ale je požadováno, aby se při výběru metody postupovalo racionálně a systematicky.

3. Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobým nehmotným majetkem je dle US GAAP majetek, který nemá fyzickou substanci. Může jím být například software, goodwill, badwill a jiná práva. Pro odpisování dlouhodobého nehmotného majetku platí, že pokud nelze určit životnost majetku, nemusí se odepisovat, ale jen do té doby, než tato doba bude určitelná.

¹⁴ Mládek (2005)

3.4.1.3 Závazky

Definice závazků je uvedena v minulých kapitolách, vyjadřují povinnost účetní jednotky vůči ostatním subjektům v číselné hodnotě a oceňují se historickou nebo současnou hodnotou. Všeobecně je můžeme rozdělit na krátkodobé a dlouhodobé.

1. Krátkodobé závazky

Za krátkodobý je považován takový závazek, který je splatný do jednoho roku. Obecně do této kategorie spadají závazky z obchodního styku, krátkodobé půjčky či směnky. Pokud směnka vzniká v obchodním styku, je s ní zacházeno stejně jako se závazky z obchodního styku, vzniká-li důsledkem finanční operace, platí pro ni stejná pravidla jako pro krátkodobé půjčky.

2. Dlouhodobé závazky

Dlouhodobé závazky představují závazky, jejichž splatnost je delší než jeden rok. Nejčastější formou dlouhodobého financování jsou dluhopisy. Mezi dlouhodobé závazky ale patří také dlouhodobé půjčky a směnky.

3. Rezervy a opravné položky

Podmíněný závazek (dle US GAAP opravné položky a rezervy) se tvoří, pokud podmíněná ztráta (nebo náklad) je pravděpodobná a zároveň odhadnutelná, naopak podmíněný zisk může být zaúčtován až v okamžiku realizace. Rezervy jsou seskupovány podle toho, jak jsou vykazovány v rozvaze nebo ve výsledovce, jde například o rezervy na placená volna, bonusy, reklamace a záruky (smluvní), odpovědnost za defekty, restrukturalizace, soudní spory apod. Opravné položky se vykazují jako proti-položky, například opravná položka pro nedobytné pohledávky, k odložené dani apod.

4. Časové rozlišení

Položky časového rozlišení jsou blíže popsány v předešlých kapitolách. Pasivní položkou pro časové rozlišení jsou výdaje příštích období.

3.4.1.4 Vlastní kapitál

US GAAP nepředepisují žádnou závaznou klasifikaci vlastního kapitálu, vyžadují pouze, aby podniky pravdivě popsaly strukturu svého kapitálu. Vlastní kapitál představuje rozdíl mezi majetkem a závazky, jeho základními položkami jsou vložený kapitál, emisní ážio, základní kapitál, nerozdělený zisk, fondy ze zisku autorizované kmenové akcie (celkový počet akcií, které podnik může vydat) a upsaný vlastní kapitál.

3.4.2 Výsledovka

Výsledovka je běžné označení pro výkaz zisků a ztrát nebo také (z angličtiny) výkaz změn ve finančním stavu (Statement of Changes in Financial Position). US GAAP stejně jako u rozvahy a ostatních výkazů nepředepisuje pevnou formu výsledovky, ale podniky do tohoto výkazu musí uvést všechny podstatné položky. Na rozdíl od českých účetních předpisů všeobecně uznávané účetní principy vyžadují výsledovku s účelovým tříděním nákladů a výnosů, nejpoužívanější způsob sestavení výsledovky je umístěn v příloze č. 4. Nyní se na jednotlivé položky výsledovky podíváme blíže.

3.4.2.1 Tržby

Definice pojmu tržby je uvedena v koncepčním rámci US GAAP v minulých kapitolách. Ve výsledovce se vyskytuje položka celkových tržeb a také položka čistých tržeb, která představuje celkovou sumu sníženou o opravné položky a slevy.

S vykazováním tržeb ve výkazu změn ve finanční situaci je spojena zásada uznání tržeb. Tato zásada nám říká, že tržba je uznatelná, pouze je-li zasloužená, realizovaná nebo realizovatelná a podnik má přesvědčivý důkaz, že k dané transakci došlo.

3.4.2.2 Náklady

Náklady jsou chápány jako spotřeba majetku, zvýšení závazků nebo jiná ekonomická oběť, která vznikla vykonáváním hlavní činnosti podniku a umožnila vznik tržeb. US GAAP nepovoluje jiné členění nákladů než účelové, minimální je toto:

- Náklady na prodané produkty – tato položka je druhou nejdůležitější v účetní závěrce podniku, neboť pokud je odečtena od celkových tržeb, zjistíme hrubý zisk podniku.
- Odbytové náklady – do této položky spadají všechny náklady spojené s prodejem.
- Správní náklady – představují náklady vynaložené na výzkum a vývoj, marketing a jiné, které nejsou náklady na prodané produkty nebo náklady na odbyt.

Také u vykazování nákladů se musí postupovat podle zásady uznání nákladů, podle které musí být náklady vykázány v tom období, kdy vznikly tržby v důsledku vynaložení těchto nákladů.

3.4.2.3 Neoperační položky a položky pod čarou

Všechny položky, které nesouvisí s hlavní ekonomickou činností podniku, patří do neoperační části výsledovky.

Tzv. položky pod čarou jsou položky uvedené ve výsledovce pod výsledkem hospodaření po zdanění. Zahrnují ukončené operace, mimořádné položky a souhrnný výsledek hospodaření, který představuje celkovou změnu kapitálu za určité období.

3.4.3 Výkaz peněžních toků

Výkaz peněžních toků neboli výkaz Cash Flow je třetím výkazem, který jsou podniky povinny zveřejňovat ve své závěrce. Představuje výkaz informující uživatele o peněžních tocích, o všech přílivech a odlivech peněžních toků z podniku bez ohledu jakým způsobem k nim podnik přišel či k čemu je použil.

Existují dvě metody sestavení výkazu Cash Flow, přímá a nepřímá, jež US GAAP samozřejmě uvádí jako příklady. Přímá metoda sestavení je nejběžněji používaná, a proto je uvedena v příloze č. 5.

3.4.4 Výkaz změn ve vlastním kapitálu

Stejně jako je tomu u ostatních výkazů, ani tento nemá předepsanou formu a US GAAP uvádí pouze příklad, který se nachází v příloze č. 6. Výkaz změn ve vlastním kapitálu či jinak nazývaný jako výkaz nerozdělených zisků informuje o všech změnách ve vlastním kapitálu, ke kterým došlo v průběhu daného období. Vysvětluje tedy rozdíl mezi počátečním a koncovým stavem vlastního kapitálu.

3.4.5 Příloha

Účetní jednotka musí ve své závěrce uvést všechny informace, které jsou dostatečně důležité, obsáhlé a spolehlivé. Aby uživatel dostatečně pochopil předkládané informace, je třeba, aby byly některé doplněny a rozvedeny v příloze.

V příloze se tak mohou objevit informace o použitých účetních metodách (například odpisové) a postupech, zda jde o standardní postupy nebo průmyslové zvyklosti. Také informace o finančních investicích, struktuře majetku, kapitálu a cizích zdrojích jsou nedílnou součástí přílohy účetní závěrky. Americká komise pro cenné papíry vyžaduje, aby podnik informoval uživatele o odměnách vedení, jelikož toto je dle komise veřejná informace.

4 KOMPARACE ÚČETNICTVÍ ČESKÉ REPUBLIKY A USA

Obsahem této části bakalářské práce je představení základních principů účtování ve vybrané oblasti – dlouhodobý hmotný majetek (odpisovaný). Budeme se věnovat především pořízením dlouhodobého hmotného majetku a jeho odpisováním v průběhu užívání majetku dle US GAAP a následnému srovnání s českými pravidly.

4.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Tato, i když velmi důležitá oblast účetnictví, není v US GAAP komplexně řešena. Pro účetní postupy se vychází se z praxe, zvyklostí a profesního konsensu („nepsaných pravidel“). K této problematice se ale vztahuje několik dílčích vyhlášek, např. ARB 43, vyhláška SFAS 34: Kapitalizace úroků, či SFAS 144: Náklady na vyřazení.

Definice dlouhodobého majetku je uvedena v koncepčním rámci US GAAP v minulých kapitolách. Dlouhodobý hmotný majetek (Property, Plant and Equipment – PP&E) je majetek, který účetní jednotce pravděpodobně přinese budoucí ekonomický prospěch a podnik může spolehlivě stanovit jeho pořizovací hodnotu. Jedná se o:

- pozemky (Land and Land Improvements),
- budovy (Buildings),
- samostatné movité věci (Equipment).

Pro zařazení majetku do PP&E stačí dle US GAAP splnit výše uvedené požadavky.

V České republice je dlouhodobý hmotný majetek (DHM) upraven zákonem o účetnictví, Českým účetní standardem pro podnikatele č. 014 a také vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví. V českých právních předpisech upravujících účetnictví nenalezneme žádnou obecnou definici dlouhodobého hmotného majetku (jako je tomu v koncepčním rámci US GAAP), jmenované předpisy pouze vymezují položky, které DHM obsahuje.

K určení, zda se jedná o dlouhodobý hmotný majetek, platí několik podmínek. Pro zařazení majetku do samostatných movitých věcí musí být vstupní cena tohoto majetku vyšší

než 40 000 Kč a provozně-technické funkce delší než jeden rok. Není-li jedna z podmínek dodržena, jedná se drobný hmotný majetek nebo spotřební materiál. Majetek jako stavby, budovy, domy a byty nebo nebytové prostory jsou dlouhodobým hmotným majetkem vždy bez ohledu na cenu a dobu použitelnosti. Pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky jsou hmotným majetkem bez ohledu na výši vstupní ceny. Dospělá zvířata a jejich skupiny s dobou použitelnosti delší než jeden rok jsou zařazeny do dlouhodobého hmotného majetku od výše ocenění stanovené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem o účetnictví.

4.1.1 Pořízení majetku

Jednou z možností pořízení dlouhodobého hmotného majetku je pořízení nákupem od jiné nezávislé strany. Pořizovací hodnota (historická cena) zahrnuje cenu pořízení, výdaje na dopravu, instalaci a uvedení majetku do provozu, dále taky úroky, technické zhodnocení či očekávané náklady na vyřazení. Cena pořízení představuje částku, která je dodavateli za majetek zaplacená. Účetní postup je následující.

Tab. 4.1 Účtování pořízení majetku

Operace	Debit	Credit
Pořízení majetku	DHM	Peníze/Dodavatelé

Zdroj: Vlastní

Jako součást vstupní ceny připadají v úvahu mnohé náklady na pořízení, které si následně přiblížíme.

- Zprostředkovatelské poplatky

Do pořizovací ceny spadají také poplatky zprostředkovatelům, kteří umožnili nákup, dodání, případně také instalaci či uvedení majetku do provozu.

Tab. 4.2 Účtování poplatků

Operace	Debit	Credit
Poplatek za instalaci majetku	DHM	Peníze/Dodavatelé
Poplatek za zprostředkování prodeje	DHM	Peníze/Dodavatelé

Zdroj: Vlastní

- Doprava

Doprava představuje výdaje, které byly vynaloženy za dopravení majetku na místo používání. Mohou zahrnovat samotnou přepravu, mzdy pracovníků, pojištění, cla, nevratné daně nebo jiné poplatky. Pokud jsou tyto výdaje hrazeny prodejcem, jsou automaticky zahrnuty do pořizovací ceny.

Tab. 4.3 Účtování nákladů na dopravu

Operace	Debit	Credit
Doprava majetku	DHM	Peníze/Dodavatelé

Zdroj: Vlastní

- Instalace a uvedení do provozu

Instalace a uvedení do provozu zahrnuje činnosti, které vyvolávají náklady na přímý materiál nutný k seřízení a uvedení do provozu, přímé mzdy a jiné nepřímé náklady. Dle US GAAP by se do pořizovací ceny neměly zahrnovat profesní služby, např. architektonické a projekční. Stejně jako je tomu i dle českých účetních předpisů US GAAP výslovně zakazují zahrnout do pořizovací ceny náklady na školení pracovníků.

Tab. 4.4 Účtování instalace majetku a uvedení do provozu

Operace	Debit	Credit
Přímé mzdy pracovníků za uvedení majetku do provozu	DHM	Peníze/Dodavatelé
Školení pracovníků	Náklady na školení	Peníze/Dodavatelé

Zdroj: Vlastní

- Náklady na vyřazení

Pokud společnost očekává, že bude mít vyšší náklady spojené s vyřazením, musí je zohlednit v pořizovací ceně a závazcích (vykazují se jako rezerva). Tyto náklady účetní jednotka při pořízení majetku odhadne a zaúčtuje:

Tab. 4.5 Účtování nákladů na vyřazení

Operace	Debit	Credit
Pořízení majetku	DHM	Peníze/Dodavatelé
Tvorba rezervy na vyřazení majetku	DHM	Rezerva na vyřazení

Zdroj: Vlastní

V praxi je ovšem postup mnohem složitější, jelikož závazek musí být vykázán v reálné hodnotě, nikoli nominální, a proto se musí minimálně jednou ročně aktualizovat. Rezerva se

dle US GAAP tvoří v okamžiku, kdy je z 85 % - 90 % jisté, že nějaké náklady nastanou a zároveň je možné utvořit rozumný odhad, jinak je nutné o nich informovat alespoň v příloze.

- Kapitalizace úroků

Pořízení majetku nemusí být okamžitá záležitost a může se protáhnout na delší dobu. Proto se dle US GAAP místo souhrnu zaplacených nominálních částek využívá k ocenění metoda současné hodnoty. Rozdíl mezi nominální a současnou hodnotou splátek je uznán jako úrok po dobu splatnosti závazku. Součástí pořizovací ceny je tedy také úrok, který se kapitalizuje po dobu, kdy se na projektu aktivně pracuje. Musí se ale jednat pouze o majetek vytvořený ve vlastní režii nebo PP&E určený k prodeji či pronájmu. České účetní předpisy nevyjadřují povinnost kapitalizovat úroky, podniky je mohou zahrnout do vstupní ceny, ale nemusí.¹⁵ Také na rozdíl od US GAAP česká pravidla vycházejí pro výpočet z nominální částky.

Účtování pořízení dlouhodobého hmotného majetku dle českých předpisů se nijak zvlášť neliší od účtování dle US GAAP. Jediný rozdíl spočívá například v zaúčtování daně z přidané hodnoty, která nezvyšuje vstupní cenu majetku, ale dodavatel ji připojí k celkové ceně.

Tab. 4.6 Účtování pořízení majetku

Operace	Má dáti	Dal
Pořízení majetku	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	Peníze/Závazky
DPH	Daň z přidané hodnoty	Peníze/Závazky
Provize zprostředkovateli prodeje	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	Peníze/Závazky
Doprava majetku	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	Peníze/Závazky
Školení pracovníků	Ostatní náklady	Peníze/Závazky
Zavedení majetku do užívání	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Zdroj: Vlastní

¹⁵ Zmeškal (2009)

4.1.2 Pořízení majetku vlastní výrobou

US GAAP podrobně neřeší problematiku pořízení majetku vlastní výrobou. V praxi se využívají velmi agresivní postupy při oceňování majetku, kdy společnosti chtějí posunout náklady do budoucnosti. Na základě toho Americká komora auditorů (AICPA) vytvořila pravidla, která tuto oblast pořízení majetku řeší, ovšem nikdy nezačala oficiálně platit. Důvodem bylo, že tato pravidla nebyla úplně optimální, ale obsahovala určité metody, které se v praxi využít mohly a také se v současné době používají, například tzv. přímé-nepřímé výrobní costs. Tato metoda spočívá v tom, že do pořizovací ceny majetku se zahrnou všechny přímé náklady (přímý materiál a přímé mzdy) a tzv. přímé-nepřímé výrobní náklady. Dle Mládka (2005, s. 130) „*přímé-nepřímé výrobní costs jsou nepřímé výrobní costs, které přímo souvisí s výrobou toho konkrétního majetku.*“, například odpisy zařízení, které byly k výrobě použity nebo elektrický proud, který byl během výroby majetku spotřebován. Postup účtování vlastní výroby PP&E je možný dvěma způsoby, a to buď rovnou na účet DHM, nebo prostřednictvím kalkulačního účtu.

Tab. 4.7 Účtování pořízení majetku vlastní výrobou

Operace	Debit	Credit
Vyskladnění zásob – přímého materiálu	Zařízení XYZ	Zásoby (přímý materiál)
Přímé mzdy pracovníků	Zařízení XYZ	Zásoby (přímé mzdy)
Odpisy, elektřina, testování, instalace	Zařízení XYZ	Zásoby (nepřímé výrobní náklady)

Zdroj: Vlastní

Tab. 4.8 Účtování pořízení majetku vlastní výrobou

Operace	Debit	Credit
Vyskladnění zásob – přímého materiálu	Nedokončená investice XYZ	Zásoby (přímý materiál)
Přímé mzdy pracovníků	Nedokončená investice XYZ	Zásoby (přímé mzdy)
Odpisy, elektřina, testování, instalace	Nedokončená investice XYZ	Zásoby (nepřímé výrobní náklady)
Zavedení zařízení do provozu	Zařízení XYZ	Nedokončená investice XYZ

Zdroj: Vlastní

Na základě vyhlášky AICPA podniky musely sledovat komponenty dlouhodobého hmotného majetku, v současnosti US GAAP ale tuto povinnost neukládají, ale podniky by evidenci komponent vést měly. Komponenta představuje součástku nebo náhradní díl, který má jinou dobu životnosti než majetek a zahrnuje 10 % hodnoty majetku.

Zákon o účetnictví definuje vstupní cenu majetku pořízeného ve vlastní režii jako vlastní náklady účetní jednotky, které představují přímé náklady na výrobu tohoto majetku a nepřímé náklady, které se vztahují k jeho výrobě. Do vlastních nákladů se nezahrnuje zisk, jsou zjišťovány z účetnictví podniku.

Tab. 4.9 Účtování pořízení majetku vlastní výrobou

Operace	Má dáti	Dal
Spotřeba materiálu na výrobu	Spotřeba materiálu	Peníze/Závazky
Aktivace majetku	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
Zařazení do užívání	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Zdroj: Vlastní

4.1.3 Jiné způsoby pořízení

Peněžní transakcí se rozumí převod (hotovostní i bezhotovostní) peněz od jedné strany ke druhé. Hodnota této transakce odpovídá hodnotě pořizované předmětu, v našem případě majetku. V případě nepeněžní transakce vzniká nejistota o jeho hodnotě. U těchto transakcí existuje základní pravidlo a to je, že pokud finanční nástroj (faktura, směnka, půjčka či akcie) má lépe zjistitelnou hodnotu, je transakce oceněna v hodnotě nástroje, v opačném případě je druhou možností ocenění v tržní hodnotě majetku.¹⁶ Mezi další způsoby pořízení patří zejména výměna starého majetku za nový, dary nebo leasing. Účetně mohou nastat následující situace.

- Výměna produktivního majetku

Tab. 4.10 Výměna produktivního majetku

Operace	Debit	Credit
Výměna starého stroje AB za nový XY		
Vyřazení stroje AB	Oprávký stroje AB	Stroj AB
Pořízení stroje XY	Stroj XY	Stroj AB
Zisk z výměny	Stroj XY	Zisk z výměny

Zdroj: Vlastní

Důvodem vzniku zisku (nebo také ztráty) je rozdíl mezi reálnou hodnotou starého majetku a jeho účetní hodnotou.

¹⁶ Mládek (2002)

- Dary

Účetní postup v případě darovaného majetku není nijak problematický. Jestliže jeden z majitelů (akcionářů) daruje účetní jednotce majetek, US GAAP umožňuje promítnout získaný majetek ve výsledovce jako zisk nebo rovnou do kapitálu jako darovaný kapitál. Pokud podnik získá majetek od jiné osoby než majitele, jedná se o dar, který je ziskem. V obou případech je majetek oceněn v ocenění stanoveném odborným odhadem.

Tab. 4.11 Darování majetku

Operace	Debit	Credit
Dar majetku akcionářem	DHM	Zisk/Kapitál
Dar majetku ne-majitelem	DHM	Zisk

Zdroj: Vlastní

- Leasing

České účetní předpisy i US GAAP rozlišují dva druhy leasingu, operativní a finanční. Vzhledem k omezenému rozsahu bakalářské práce se ale touto možností pořízení dlouhodobého hmotného majetku nebudeme zabývat.

České účetní předpisy umožňují bezplatné pořízení majetku zejména v podobě daru nebo bezúplatným pořízením po skončení finančního leasingu.

Tab. 4.12 Účtování pořízení majetku darováním

Operace	Má dát	Dal
Přijetí majetku - darování	DHM odpisovaný	Ostatní kapitálové fondy

Zdroj: Vlastní

4.1.4 Následné výdaje¹⁷

K vyjádření toho, co se děje s PP&E po zavedení do provozu, slouží v US GAAP anglický výraz „subsequent costs“. Toto slovní spojení představuje všechny náklady, které vznikají ve spojení s dlouhodobým hmotným majetkem v průběhu používání, jde o běžné opravy a údržbu, generální opravy, vylepšení, rekonstrukci, rozšíření apod. Výdaje, díky kterým je majetek udržován ve stavu schopném poskytovat ekonomické výhody, nebo je do

¹⁷ Zmeškal (2009)

tohoto stavu navrácen, se musí zaúčtovat do nákladů. Pokud ale jde o výdaje, které majetek vylepšují (prodlouží jeho život, zvýší kvalitu či kombinace obou), mohou se tyto výdaje kapitalizovat.

Pokud se sledují komponenty, stará součástka se vyřadí v účetní hodnotě a zařadí se nová v pořizovací hodnotě, to v praxi obvykle vede k nízkým nákladům na opravy a údržbu a k vyšším částkám odpisů. Jestliže účetní jednotka nevede evidenci komponent, je nezbytné určit, zda se jedná o náklad nebo o zhodnocení. US GAAP toto rozlišují tak, že se posuzuje, zda je majetek udržován ve stavu schopném poskytovat ekonomické výhody, nebo ho do tohoto stavu vrací, pokud ano, jedná se o náklad.

- Opravy a údržba

Opravy a údržba majetku uchovávají PP&E ve stavu schopném poskytovat účetní jednotce ekonomické výhody. Dle US GAAP není zakázáno vytvářet také opravnou položku na opravy a údržbu. Jde-li o generální opravy, jsou myšleny činnosti, které nelze dělat průběžně nebo je není možné předvídat a rozlišují se takové opravy, které majetek buď vylepší, nebo prodlouží jeho životnost.

- Přírůstek a rozšíření majetku

V případě přírůstků majetku se tyto přírůstky přidají do majetku nebo se zavedou jako komponenty a účetní jednotka by o nich měla vést evidenci. Speciální druh přírůstku představuje takové rozšíření majetku, kdy se musí odstranit stará část majetku, která je pak nahrazena novou. V praxi se postupuje tak, že hodnota odstraněné části se odečte od majetku, dá do nákladů a náklady na její odstranění představují součást pořizovací ceny rozšíření. Pokud není známa hodnota odstraněné části, náklady na její odstranění se zařadí do nákladů.

- Reinstalace, reorganizace a relopace

Dle US GAAP účetní jednotka zahrnuje tyto náklady do majetku, pokud si je jistá, že jí přinesou ekonomický užitek.

Tab. 4.13 Účtování následných výdajů

Operace	Debit	Credit
Údržba PP&E	Náklady na opravy a údržbu	Peníze/Dodavatelé
Generální oprava PP&E – vylepšení majetku	DHM	Peníze/Dodavatelé
Generální oprava PP&E – prodloužení životnosti majetku	Oprávkvy	Peníze/Dodavatelé
Reinstalace majetku	DHM	Peníze/Dodavatelé

Zdroj: Vlastní

České účetní předpisy definují údržbu majetku jako soustavnou činnost, kterou se předchází poruchám a díky ní je zpomalováno fyzické opotřebení, opravy potom jako uvedení majetku do původního resp. použitelného stavu. Uvedením do provozuschopného (použitelného) stavu se rozumí provedení opravy také s použitím jiných než původních materiálů (součástí nebo technologií), pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Dle zákona se technickým zhodnocením rozumí výdaje na nástavby, přístavby a jiné stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku. Nástavbou se rozumí např. zvýšení budovy o další patro, přístavbou pak zásah do stavby, který vede ke změně jejího půdorysu. Rekonstrukcí je myšlen jakýkoli zásah do majetku, jehož následkem je změna jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací se rozumí takový zásah do majetku, který má za následek rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku.¹⁸ Za technické zhodnocení jsou tyto změny považovány v případě, že převyší hranici 40 000 Kč za určité období, nebo o tom rozhodne účetní jednotka.

V praxi dochází k tomu, že podniky se snaží zaměnit toto technické zhodnocení za opravy nebo údržbu, aby tak provedené akce promítly přímo do nákladů, jelikož formou technického zhodnocení jsou tyto činnosti zahrnovány do odpisů, a tak v nákladech se objevují postupně (spolu s odpisy majetku). Vzhledem k některým případům, kdy je stanovení, zda se jedná o technické zhodnocení, problematické a nejednoznačné, mohou účetní jednotky požádat příslušného správce daně o závazné posouzení, zda se zásah do majetku považuje za technické zhodnocení nebo nikoli.

¹⁸ Prudký, Lošťák (2011)

Tab. 4.14 Účtování následných výdajů

Operace	Má dáti	Dal
Oprava majetku	Ostatní náklady	Peníze/Závazky
Technické zhodnocení	DHM odpisovaný	Peníze/Závazky

Zdroj: Vlastní

4.1.5 Znehodnocení majetku

Přestože účetní jednotka spolehlivě odhadne dobu životnosti majetku, může se dojít k neočekávané události, která povede k poklesu hodnoty majetku. Proto US GAAP ukládají povinnost tuto záležitost pravidelně sledovat. Pokud tedy reálná hodnota majetku klesne pod účetní hodnotu, US GAAP vyžadují okamžitě toto promítnout ve výsledovce jako ztrátu. Jestliže se ovšem reálná hodnota zvýší, je výslovně zakázáno navýšení dříve snížené hodnoty majetku. Na situace jako krádeže, poškození či zničení majetku se vztahuje stejné pravidlo pro znehodnocení majetku. Účetní postup znehodnocení majetku:

Tab. 4.15 Účtování znehodnocení majetku

Operace	Debit	Credit
Ztráta ze znehodnocení majetku	Ztráta ze znehodnocení	Oprávk PP&E

Zdroj: Vlastní

Pokud by došlo ke snížení hodnoty majetku, dle českých předpisů je nutné rozlišit, zda se jedná o trvalý pokles hodnoty, či dočasný. Jestliže hodnota majetku trvale klesne, účetní jednotka zaúčtuje jednorázový odpis. Po tomto odpisu již není možné hodnotu majetku zvýšit.

Tab. 4.16 Účtování znehodnocení majetku

Operace	Má dáti	Dal
Trvalé snížení hodnoty majetku	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	Oprávk k dlouhodobému hmotnému majetku

Zdroj: vlastní

V případě dočasného snížení hodnoty majetku se účetně postupuje prostřednictvím opravných položek k majetku. Tvorba opravných položek je možná pouze na základě inventarizace majetku účetní jednotky, kdy se posuzuje jejich výše a odůvodněnost. Zaúčtování opravné položky k majetku je následující:

Tab. 4.17 Účtování znehodnocení majetku

Operace	Má dáti	Dal
Dočasné snížení hodnoty majetku – tvorba opravné položky	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku

Zdroj: vlastní

4.1.6 Odpisování majetku

Problematika odpisování majetku je v České republice a ve Spojených státech amerických chápána stejně. Odpisováním se rozumí zahrnování hodnoty majetku do nákladů, v případě následných výdajů v podobě technického zhodnocení také hodnotu těchto nákladů, prostřednictvím odpisů hmotného majetku, odpisování lze zahájit uvedením majetku do užívání.

Při stanovování odpisů by se dle US GAAP měla vždy zohlednit zbytková hodnota majetku, což je odhad reálné hodnoty na konci doby životnosti majetku. Při výběru odpisové metody je také požadováno, aby účetní jednotky postupovaly rozumně a systematicky. Podniky si tedy mohou zvolit jakoukoli odpisovou metodu, která splňuje tyto jediné požadavky. Zvolená odpisová metoda a následující odpisování musí být ovšem v souladu se zásadou „uznání nákladů“, která říká, že náklady musí být vykazovány v určitém období vždy spolu se souvisejícím výnosem. Pokud tedy nějaký majetek podniku zpočátku přináší vyšší ekonomický užitek, musí být také jeho odpisy zpočátku vyšší. Při volbě odpisové metody musí tedy účetní jednotka odhadnout, jakým způsobem bude majetek sloužit k dosažení výnosů a poté vybrat odpisovou metodu, která bude nejlépe odpovídat skutečnosti. Pokud se v budoucnu projeví, že se podmínky a okolnosti změnily, musí účetní jednotka zvolenou odpisovou metodu upravit.¹⁹ Existuje mnoho metod, avšak v praxi se nejčastěji používají tyto:

- Výkonová metoda

Podniky na základě této metody odpisují majetek dle výkonu majetku naměřeného účetní jednotkou.

$$\text{Odepisovatelná hodnota} = \text{hodnota pořízení} - \text{zbytková hodnota}$$

¹⁹ Mládek (2005)

$$Výše odpisu = \frac{\text{odepisovatelná hodnota}}{\text{odhad výkonu po dobu životnosti}} \cdot \text{skutečný výkon za období}$$

- Lineární metoda

Tato metoda spočívá v tom, že účetní jednotka musí odhadnout dobu, po kterou jí bude majetek sloužit a rovnoměrně (lineárně) alokuje odepisovatelnou hodnotu do všech těchto období.

$$Výše odpisu = \frac{\text{odepisovatelná hodnota}}{\text{počet období}}$$

- Zrychlená metoda SYD

Metoda SYD (Sum-of-years' Digits Method) se od lineární liší v tom, že ve jmenovateli se sečtou všechna období, které účetní jednotka odhadla, a nakonec je odepisovatelná hodnota vynásobena faktorem pro každé období. Faktor představuje zlomek, kde v čitateli se vyskytuje zbývající doba do konce životnosti majetku a jmenovatelem je součet všech čísel v číselné řadě celkové životnosti majetku.

$$Výše odpisu = \text{Odepisovatelná hodnota} \cdot \frac{\text{životnost majetku}}{\text{součet období}}$$

- Zrychlená metoda DDB

„Diminishing/Declining-Balance Method“ je založena na tom, že lineární odpis (vychází z lineární metody) se vyjádří v procentu a toto procento je poté vynásobeno koeficientem, který vyjadřuje zrychlení. V prvním období se vynásobí procentem celková pořizovací hodnota majetku a v dalších letech je násobena jeho čistá účetní hodnota.

$$\text{Zrychlený odpis v \%} = \text{lineární odpis v \%} \cdot \text{koeficient}$$

$$\text{Čistá účetní hodnota} = \text{pořizovací hodnota} - \text{hodnota oprávek}$$

$$\text{Odpis v 1. roce} = \text{pořizovací hodnota} \cdot \text{zrychlený odpis v \%}$$

$$\text{Odpis v dalších letech} = \text{čistá účetní hodnota} \cdot \text{zrychlený odpis v \%}$$

Výhodou metody DDB oproti ostatním je to, že při změnách v prostředí podnik nemusí odpisy přepočítávat, ale stačí pouze změnit faktor pro výpočet odpisů. Touto metodou

se ovšem nedá dopočítat do zbytkové hodnoty, proto se v posledním roce odpisování jednoduše zastaví.

Tento výčet odpisových metod není úplný, jde o nejběžněji používané metody a zároveň nejspolehlivější. Ostatní metody jako např. zpomalená metoda, metoda zásob, skupinová metoda a další, se v praxi objevují jen ojediněle, nepovažují se totiž za spolehlivé, a proto se jejich použití nedoporučuje. Zvolenou odpisovou metodu musí účetní jednotka uvést a popsat v příloze účetní závěrky.

Drobný hmotný majetek, který nesplňuje podmínky stanovené účetní jednotkou, může být plně odepsán již v roce, kdy byl zařazen do užívání (dle US GAAP i dle českých předpisů).²⁰

Účtování odpisů dle US GAAP se nijak neliší od účtování dle českých předpisů, vždy je využíváno nákladového účtu pro odpisy majetku a účtu opravek. Dle US GAAP:

Tab. 4.18 Účtování odpisů

Operace	Debit	Credit
Odpis majetku	Odpisy (nákladový účet)	Oprávký

Zdroj: Vlastní

Účtování odpisu dle české legislativy:

Tab. 4.19 Účtování odpisů

Operace	Má dát	Dal
Odpis majetku	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku	Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku

Zdroj: Vlastní

Dle českých účetních předpisů se dlouhodobý hmotný majetek odpisuje prostřednictvím účetních odpisů, které si stanovuje účetní jednotka na základě vlastních odpisových plánů. Tyto odpisové plány jsou nejčastěji sestaveny ve vnitropodnikové směrnici, kde účetní jednotka stanoví odpisy pro jednotlivé druhy majetku na základě jeho skutečného opotřebení související s běžným užíváním. Odpisy by měly být účtovány měsíčně vzhledem k zásadě věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Sazby účetních odpisů se mohou stanovit ve vztahu k výkonům nebo z hlediska času. Postup pro výpočet odpisů na základě výkonu majetku odpovídá výkonové metodě dle US GAAP. Časové odpisy může účetní jednotka zahrnout do nákladů buď rovnoměrně, nebo zrychleně. Rovnoměrné

²⁰ Zmeškal (2009)

odpisování odpovídá lineární metodě dle US GAAP při odhadu doby využitelnosti. Dle českých předpisů ale může účetní jednotka stanovit odpisovou sazbu, na základě které pak určí odpis. Postupuje takto:

$$\text{Výše odpisu} = \text{vstupní cena} \cdot \text{odpisová sazba v \%}$$

Tahle možnost je také při využití zrychleného odpisování, účetní jednotka ale tuto odpisovou sazbu stanoví různou pro každý rok, jelikož v prvních letech jsou odpisy vyšší než v letech dalších. Další způsobem zrychleného odpisování je využití stejné odpisové sazby, ale jiného odpisového základu, kterým je vstupní cena snižená o oprávky:

$$\text{Výše odpisu v 1. roce} = \text{vstupní cena} \cdot \text{odpisová sazba v \%}$$

$$\text{Výše odpisu v dalších letech} = (\text{vstupní cena} - \text{oprávky}) \cdot \text{odpisová sazba v \%}$$

Účetní jednotky také mohou využít zpomaleného odpisování, což odpovídá zpomalené metodě US GAAP. Tato metoda se ale v praxi nepoužívá, a proto se jí nebudeme zabývat.

Vyhláška č. 500/2002 Sb, kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví, od roku 2009 dává také možnost komponentního odpisování, čímž jsou myšleny odpisy komponent jednotlivého majetku. Komponentou se rozumí část majetku, jejíž výše je významná v porovnání s celkovou hodnotou majetku. Americké instituce se snaží o zavedení tohoto způsobu odpisování, ale zatím tato metoda není pro účetní jednotky povinná.

S ohledem na významnost a věrný a poctivý obraz skutečnosti mohou účetní jednotky (novinka od roku 2010) při pořízení majetku odhadnout jeho zbytkovou hodnotu, což je částka, kterou by podnik mohl získat při vyřazení majetku (např. prodejem) po odečtení nákladů na vyřazení. Postup pro výpočet výše odpisů je v tomto případě stejný jako u lineární metody dle US GAAP.

Při provedení technického zhodnocení na majetku ve vztahu k účetním odpisům platí zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti, to znamená, že technické zhodnocení by se mělo odepisovat spolu s majetkem. V případě rovnoměrného odpisování se vychází ze zvýšené vstupní ceny a v případě zrychlených odpisů je vycházeno ze zvýšené zůstatkové ceny.

4.1.7 Základní srovnání

Ačkoli se zdá, že vedení účetnictví dle všeobecně uznávaných účetních standardů, je dobrovolné, většina amerických dodavatelů (nebo odběratelů) spolupracuje s podniky, které mají účetní závěrku sestavenou právě podle US GAAP. Proto je pro tyto podniky důležité vést účetnictví, které je v souladu s těmito standardy. Účetní jednotky, které sestavují závěrku dle českých pravidel, musí své účetnictví vést na základě ustanovení zákonů, vyhlášek Ministerstva financí České republiky a jiných závazných pravidel.

Při studiu účtování dlouhodobého hmotného majetku (odpisovaného) bylo zjištěno množství rozdílů, avšak také několik společných postupů. První odlišností je jistě nedostatek obsahového vymezení základních prvků (v českých účetních předpisech), podle kterého by bylo možné vycházet při účtování. Na rozdíl od české právní úpravy US GAAP obsahují koncepční rámec, ve kterém jsou obsaženy definice všech potřebných prvků účetnictví. Díky němu tak může být předcházeno některým sporným momentům.

Pro ocenění dlouhodobého majetku je v obou systémech využíváno historické hodnoty. Do pořizovací ceny vstupují náklady na pořízení majetku včetně dalších vedlejších nákladů souvisejících s pořízením jako doprava, clo, poplatky za instalaci, uvedení do provozu či zprostředkování nákupu. Stanovení ceny pořízení se odlišuje v zahrnutí odhadovaných nákladů na vyřazení majetku, což se dle US GAAP projevuje vytvořením rezervy na vyřazení majetku. Odlišná je také kapitalizace úroků, která je dle českých pravidel plně na rozhodnutí účetní jednotky oproti US GAAP, které zahrnutí těchto nákladů do pořizovací ceny umožňují pouze v určitých situacích například při pořízení majetku ve vlastní režii.

V oblasti výdajů, které byly vynaloženy po uvedení majetku do provozu se jak dle US GAAP, tak dle českých předpisů dá poměrně spolehlivě rozlišit obyčejné opravy a údržbu majetku od technického zhodnocení. Ovšem dalším nepřehlédnutelným rozdílem mezi účetními systémy je vazba na daňovou sféru, která se v českém účetnictví projevuje nejen u technického zhodnocení. Například samotná definice technického zhodnocení je upravena zákonem o daních z příjmů nebo výše nákladů, od které se odvíjí, zda se jedná o technické zhodnocení, přičemž účetní jednotka může v případě nižší hodnoty nákladů rozhodnout, jestli tyto náklady zahrnout do ceny pořízení majetku nebo ne.

Společným znakem pro oba účetní systémy v oblasti znehodnocení majetku je fakt, že ani jeden ze systémů nepovoluje zvýšení účetní hodnoty majetku. Naopak je vyžadováno snížení hodnoty majetku, pokud dojde k jakékoli z forem jeho znehodnocení. České účetní předpisy povolují toto snížení provést buď jako trvalé a to formou jednorázového odpisu (stejně jako dle US GAAP), nebo jako dočasné snížení hodnoty majetku formou opravné položky. Pokud je později prokázáno, že jde o trvalé snížení hodnoty majetku, opravná položka je zrušena a je třeba zaúčtovat jednorázový odpis.

Princip odpisování dlouhodobého hmotného majetku je dle US GAAP i českých účetních předpisů chápán stejně, i když je využíváno různých odpisových metod. V každé metodě musí být při výpočtu účetní odpisů majetku brán ohled na dobu životnosti a předpokládané opotřebení v průběhu užívání. Existuje ovšem jeden rozdíl, a to ten, že US GAAP vyžadují zohlednění zbytkové hodnoty majetku a české účetní předpisy toto pouze umožňují.

Při porovnání odpisových metod mají účetní systémy mnoho společného, například výkonová nebo lineární metoda odpisování. Výkonová metoda se zdá být nejpřesnější, pokud účetní jednotka může spolehlivě zjistit výkon zařízení, například od výrobce. Využitím lineární metody účetní jednotka nejlépe zobrazuje rozložení nákladů ve formě odpisů a s využitím zbytkové hodnoty tak ještě lépe přispívá k dodržení zásady věrného a poctivého obrazu účetnictví. Ať už s rozdílným výpočtem US GAAP i české účetní předpisy využívají zrychlené odpisování se stejným principem – v prvních letech je vždy odepsána největší část hodnoty majetku než v letech následujících. Stejně tak v obou účetních systémech nejsou doporučovány metody zpomaleného odpisování. Daňové vlivy se v českém účetnictví vyskytují také v případě odpisů, kdy se rozlišují odpisy účetní od daňových ve vazbě na výsledek hospodaření a následný daňový základ.

5 ZÁVĚR

V USA je regulace účetnictví založeno na zvykovém právu, neupravuje se žádným zákonem ani právním předpisem, ale vychází z praxe. US GAAP se soustředí na zobrazení co nejpravdivějšího obrazu ekonomické reality a je legislativně upravováno a trestáno jen v případě porušení tohoto pravidla, tedy zkreslení skutečného stavu.

Cílem této bakalářské práce bylo analyzovat principy účtování dle US GAAP a českých předpisů a zjistit, jak se od sebe tyto účetní systémy odlišují. Pro tuto analýzu jsme se zaměřili na oblast pořízení a odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Při zpracování bylo zjištěno několik odlišností, ale zároveň také množství podobností.

Nejviditelnějším rozdílem mezi Americkými všeobecně uznávanými účetními principy a národními účetními předpisy jsou uživatelé účetních informací. US GAAP je účetním systémem, který je oproštěn od všech daňových vlivů a slouží jen pro investory, kteří mají zájem o cenné papíry či majetkové podíly společnosti, na rozdíl od českých účetních předpisů, které jsou důležité pro širokou skupinu uživatelů a důležitým předpokladem je, že již při účtování si musí účetní jednotky dávat pozor na operace, které mají vliv na vyčíslení daňové povinnosti.

Při pořízení majetku je počáteční ocenění stanoveno historickou hodnotou, což využívají oba účetní systémy. Cílem podniků účtujících podle US GAAP je maximalizovat výsledek hospodaření, na základě kterého se odvíjí zájem investorů o cenné papíry společnosti, vzroste jejich hodnota a také odměny managementu. V případě následných výdajů se americký podnik proto snaží vyloučit co nejvíce těchto výdajů z nákladů a navýšit o ně pořizovací cenu majetku. Podniky účtující podle českých předpisů se naopak snaží minimalizovat výsledek hospodaření, jelikož se z něj po jistých úpravách na základě zákona o daních z příjmů stává daňový základ.

Odpisování majetku dle US GAAP je z určitého pohledu jednodušší. Podniky účtující dle českých účetních předpisů totiž musí vedle účetních odpisů vést také daňové odpisy, které jsou účinné pro stanovení daňového základu. Na tyto daňové odpisy platí jiné postupy a metody výpočtu než na odpisy účetní, které nejsou daňově uznatelným nákladem, pokud si účetní jednotka ve vnitropodnikové směrnici nestanoví, že výše daňových odpisů je stejná jako výše účetních.

Různé metody pořízení a odpisování a náklady s tím spojené se odrážejí ve výsledovce účetní jednotky a jistě tak ovlivní celkovou podobu účetní závěrky. Záleží ale jen na účetní jednotce, jakou metodu si zvolí a tím nejlépe dodrží zásady, které jsou obsaženy v každém účetním systému.

Při srovnání účetních systémů Spojených států amerických a České republiky lze dospět k názoru, že US GAAP se zdají být lépe propracovaným systémem než účetní systém České republiky. Můžeme tak soudit dle vytvořeného koncepčního rámce obsaženého v US GAAP, kde právě díky definicím základních prvků nedochází k nesrovnalostem v oblasti majetku i jiných záležitostech. Česká republika by tedy mohla provést revizi účetních předpisů a objasnit některé velmi diskutované pojmy. České účetní předpisy by se také mohly oprostít od daňových vlivů, které dělají účetnictví mnohem pracnější a tím pádem také komplikovanější při konečném zpracování.

V poslední době si můžeme všimnout inspirace českých účetních předpisů u světových, ať už jde o Mezinárodní standardy finančního výkaznictví nebo US GAAP, v zavedení zbytkové hodnoty a komponentního odpisování. Tímto činem můžeme říci, že se národní účetní standardy alespoň částečně přiblížily světovým.

České účetní předpisy procházejí postupnými změnami hlavně díky implementaci evropských pravidel. Z důvodu srovnatelnosti a srozumitelnosti finančních a účetních informací dochází ke snahám o harmonizaci účetnictví, v Evropské unii proto existují IFRS, ve Spojených státech US GAAP. V současné době dochází k projektu konvergence, na základě kterého se mají postupně odstranit rozdíly mezi oběma systémy a docílit tak kompatibility. Protože US GAAP je nejpropracovanějším účetním systémem na světě, Mezinárodní standardy finančního výkaznictví ustupují a přibližují se Americkým všeobecně uznávaným účetním principům.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. Odborné knihy

BERMAN, Karen and Joe KNIGHT. *Financial Intelligence, Revised Edition: A Manager's Guide to Knowing What the Numbers Really Mean*. 2nd ed. Boston: Harvard Business Review Press, 2013. 304 p. ISBN: 978-1-4221-4411-4.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Harmonizace účetních standardů pro malé a střední podniky*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 272 s. ISBN 80-7357-500-7.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů 2012*. 9. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 712 s. ISBN 978-80-7357-744-5.

MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 3. vyd. Praha: Linde, 2005. 415 s. ISBN: 80-7201-519-2.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 13. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 303 s. ISBN: 978-80-7263-660-0.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka k 1. 1. 2013*. 13. vyd. Olomouc: ANAG s.r.o., 2009. 1111 s. ISBN: 978-80-7263-793-5.

ZMEŠKAL, Martin. *Principy a hlavní postupy účtování podle US GAAP*. Brno, 2009. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Fakulta ekonomicko-správní, Katedra financí.

2. Odborné časopisy (periodika)

PILÁTOVÁ, Jana a kol. Pořizování dlouhodobého majetku, účtování opravy DPH v insolvenční. *Metodické aktuality – registrované periodikum svazu účetních*. 2011, č. 6. ISSN 1211-4138

3. Internetové zdroje

Concepts Statement No. 5, [online]. Dostupné z:
http://www.fasb.org/pdf/aop_CON5.pdf

Concepts Statement No. 6, [online]. Dostupné z:
http://www.fasb.org/pdf/aop_CON6.pdf

Concepts Statement No. 7, [online]. Dostupné z:
http://www.fasb.org/pdf/aop_CON7.pdf

Concepts Statement No. 8, [online]. Dostupné z:
http://www.fasb.org/cs/ContentServer?site=FASB&c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176157498129

OLEJNÍKOVÁ, G.: *Srovnání přístupu českých účetních standardů, IFRS a US GAAP k účetnímu vykazování nehmotných aktiv a leasingu*, [online]. Univerzita Tomáše Bati, Zlín, 200X. Dostupné z: <http://web.fame.utb.cz/cs/docs/Olejniskova.pdf>

Statement of Financial Accounting Standards No. 162: The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles, [online]. Dostupné z: <http://www.fasb.org/pdf/fas162.pdf>

4. Právní předpisy

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

ČESKO. Vyhláška č. 500 ze dne 6. listopadu 2002 (vyhláška, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví). In. *Sbírka zákonů České republiky*. 2002, částka 174. Dostupná také z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>

ČESKO. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví (zákon o účetnictví). In. *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 107. Dostupný také z: <http://www.muzbk.cz/Prezentace/Dokumenty/04f2d16986239f.pdf>

SEZNAM ZKRATEK

AAA	American Accounting Association (Americká účetní asociace)
AICA	American Institute of Certified Accountants (Americký svaz účetních)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Americká komora auditorů)
AIMR	Association for Investment, Management and Research (Asociace výzkumu, investic a řízení)
APB	Accounting Principles Board
APBO	Accounting Principles Board Opinions
ARB	Accounting Research Bulletins (Bulletiny výzkumu v účetnictví vydané AICPA)
CAP	Committee on Accounting Procedure
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
EITF	Emerging Issues Task Force
FAF	Financial Accounting Foundation (Zakládající organizace finanční ho účetnictví)
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council (Poradní orgán pro standardy finančního účetnictví)
FASB	Financial Accounting Standards Board (Výbor pro vydávání standardů finančního účetnictví)
FEI	Financial Executives Institute (Finanční výkonný institut)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro mezinárodní účetní standardy)

IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy finančního výkaznictví)
IMA	Institute of Management Accountants (Institut manažerského účetnictví)
NYSE	New York Stock Exchange (Newyorská burza)
PP&E	Property, Plant and Equipment
SEC	Securities and Exchange Commission (Komise pro cenné papíry)
SFAC	Statements of Financial Accounting Concepts (Koncepční stanoviska vydaná FASB)
SFAS	FASB Statements of Financial Accounting Standards (Standardy finančního účetnictví vydané FASB)
SIA	Securities Industry Association (Asociace pro cenné papíry)
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles (Americké všeobecně uznávané účetní zásady)

Obchodní zákoník	Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník
Vyhláška č. 500/2002 Sb.	Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
Zákon o daních z příjmů	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o rezervách	Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zajištění daně z příjmů
Zákon o účetnictví	zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10.5.2013

..... Marketa Šlechta
jméno a příjmení studenta

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1	Rozvaha
Příloha č. 2	Výkaz zisku a ztráty
Příloha č. 3	Rozvaha
Příloha č. 4	Výsledovka
Příloha č. 5	Výkaz peněžních toků
Příloha č. 6	Výkaz změn ve vlastním kapitálu